Einige Grundfragen des deutschen internationalen Steuerrechts

(Staatliche Zuständigkeit, Anknüpfung, Qualifikationen und Rechtshilfe)

Dissertation

zur Erlangung des Doktorgrades

der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Schlesischen Friedrich-Wilhelms-Universität
in Breslau

vorgelegt von

Joseph Philipp Dessauer
Gerichtsreferendar in München

1940

Hansadruckerei, Inhaber Hans Schneider jun., München 13, Arcisstr. 61

Gedruckt mit Genehmigung der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Breslau.

Berichterstatter: Professor Dr. Fritz Reu.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

An dieser Stelle erlaube ich mir, Herrn Professor Dr. Fritz Reu für die wertvollen Anregungen sowie für die hilfsbereite Förderung meiner Arbeit ergebenst zu danken.

INHALTS-VERZEICHNIS.

Seite

Abkürzungen 5

1. Kapitel: Einleitung 7

2. Kapitel: Begriff und Wesen des IStR. 9

1. Die Frage der staatl. Zuständigkeit im IStR. . . . 9

2. Begrenzung der Frage der staatl. Zuständigkeit im IStR. 14

3. Staatl. Zuständigkeit und ihr Verhältnis zur örtlichen und sachlichen Zuständigkeit 18

4. Anwendung fremden Rechts im StR.? 21

5. Verhältnis des IStR. zum Privatrecht 25

3. Kapitel: Rechtsquellen des IStR. 28

4. Kapitel: Int. Dbstg. als Folge einer staatl. Zuständigkeitshäufung . 39

1. Zulässigkeit von int. Dbstg. 39

2. Tatbestandsmäßige Voraussetzungen der Dbstg. . . 43

I. Der Begriff der int. Dbstg. 43

II. Die Voraussetzungen der int. Dbstg. im einzelnen . 46

3. Möglichkeiten zur Abwendung oder Milderung der Dbstg. . 49

4. Bemühungen überstaatlicher Organisationen zur Behebung der Dbstg. 54

5. Kapitel: Die Anknüpfung im IStR. 57

1. Wesen der A. im IStR. 57

2. Die A. im deutschen IStR. nach dem gegenwärtigen Stand der deutschen Steuergesetze 59

3. Die Anknüpfung in den von Deutschland abgeschlossenen Dbstg.Abk. 74

A. Der Geltungsbereich der Abk. 76

B. Die Besteuerung des Einkommens 77

C. Wohnsitz und Sitz der juristischen Person . . . 79
D. Die Besteuerung von Grundstücken und Einkünften daraus 82
E. Die Sonderregelung auf dem Gebiete der ErbSt. . 83
4. Leitsätze für die A. im deutschen IStR. 85
I. Die Staatsangehörigkeit als A. im IStR. 86
II. Inländischer Lebensmittelpunkt und inländischer Geschäftsmittelpunkt als Anknüpfung 89
III. Zusammenhang mit dem inländischen Gebiet . . 92
IV. Rechtsbeziehungen 96
V. Ergebnis 97
5. Die A. im IStR. anderer Staaten 99
1. (Italien) 99
2. (Frankreich) 102
3. (Großbritannien) 105
4. (USA.) 107
5. (Schweiz) 109
6. Protektorat Böhmen und Mähren) 112
6. Kapitel: Die Bedeutung des Parteiwillens im IStR. 116
7. Kapitel: Die Qualifikation im IStR. 119
1. Wesen der Qualifikation im IStR. 119
2. Die Lösung der Qualifikationsfrage im IStR 123
8. Kapitel: Rechtshilfe im Steuerrecht 130
Literatur 139

ABKÜRZUNGEN.

A.	= Anknüpfung
A.-Punkt	= Anknüpfungspunkt
Abk.	= Abkommen
AO.	= Reichsabgabenordnung
Art.	= Artikel
Dbstg.	= Doppelbesteuerung
EG.	= Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
ErbStG.	= Erbschaftssteuergesetz
EStG.	= Einkommensteuergesetz
EStR.	= Einkommensteuerrecht
Exterr.	= Exterritorialität
FinArch.	= Finanzarchiv
GesSt.	= Gesellschaftssteuer
GewSt.	= Gewerbesteuer
GrEG.	= Grunderwerbsteuergesetz
GrundStG.	= Grundsteuergesetz
IFinR.	= Internationales Finanzrecht
IPR.	= Internationales Privatrecht
IStR.	= Internationales Steuerrecht
IZPrR.	= Internationales Zivilprozeßrecht
KStG.	= Körperschaftssteuergesetz
Qual.	= Qualifikation
RFH.	= Reichsfinanzhof
RGBl.	= Reichsgesetzblatt
RStBl.	= Reichssteuerblatt
Rh.	= Rechtshilfe
RdF.	= Reichsminister der Finanzen
StR.	= Steuerrecht
StPfl.	= Steuerpflichtiger
StW.	= Steuer und Wirtschaft
UStG.	= Umsatzsteuergesetz
VStG.	= Vermögenssteuergesetz
Zust.	= Zuständigkeit.

1. Kapitel:

EINLEITUNG.

Die Forderung nach einer gerechten Verteilung der Steuerquellen unter den einzelnen Staaten wirft die Frage auf, wie das gegenseitige Verhältnis dieser gleichgeordneten Steuergewalten zu bestimmen ist und wo die Grenze des jeweiligen Bereichs liegt.

Bei einem normalen Steuertatbestand taucht diese Frage überhaupt nicht auf, also z. B. in all den Fällen, in denen sich inländische Staatsangehörige im Inland befinden und ausschließlich im Inland Vermögen oder Einkunftsquellen haben. Die Frage wird erst dann von Bedeutung, wenn ein zwischenstaatlich gelagerter Tatbestand gegeben ist. Solche Tatbestände liegen etwa in den folgenden Beispielen aus dem Gebiet des EStR., ErbStR. und UStR. vor:

Ein deutscher Staatsangehöriger besitzt im Inland Vermögen, hält sich aber dauernd im Ausland auf.

Ein fremder Staatsangehöriger hat seinen Wohnsitz in Deutschland.

Ein deutscher Staatsangehöriger mit Wohnsitz in Deutschland besitzt Vermögen oder Einkunftsquellen im Ausland.

Ein deutscher Staatsangehöriger stirbt in New-York und hinterläßt seinen in Deutschland wohnenden Erben ein Grundstück in New-York und ein Wertpapierdepot bei einer deutschen Bank.

Eine Hamburger Großhandelsfirma verkauft von ihrem Hamburger Büro aus eine Lieferung Bananen von Kamerun nach Oslo, die sie durch ihre Geschäftsverbindung in Kamerun unmittelbar nach Norwegen verfrachten läßt.

Gemeinsames Kennzeichen dieser Fälle ist, daß hier Beziehungen zu mehreren staatlichen Rechtsordnungen bestehen.

Regeln über die notwendige Abgrenzung der Steuergewalt eines Staates gegenüber anderen Staaten enthält grundsätzlich das Recht des Staates, in dem sich die Frage nach der Abgrenzung stellt. Es gibt kein überstaatliches, internationales Recht, das die Steuergewalt der Staaten gegeneinander abzugrenzen vermag. Diese Grenzziehung kann immer nur das eigene staatliche Recht vornehmen. Sie geschieht im sogenannten internationalen Steuerrecht,

das also die Grenzen der Steuergewalt des Staates gegenüber der Steuergewalt anderer gleichgeordneter Staaten zieht.

Es sollen in dieser Arbeit einige Grundfragen des IStR. unter Zugrundelegung der im deutschen IStR. und im IStR. anderer Staaten geltenden Normen untersucht werden.[1])

Dabei soll von der Kernfrage des IStR. ausgegangen werden:

Wann und unter welchen Voraussetzungen erfassen die Steuerbehörden zwischenstaatlich gelagerte Sachverhalte?

Wie weit reicht im Einzelfall die staatliche Steuergewalt?

Im Zusammenhang damit werden die wichtigsten Grundsätze für die Anknüpfung im deutschen IStR. erörtert. Auch wird auf das Problem der Qualifikation einzugehen sein. Zum Schluß werden noch einige mit der Rechtshilfe in Steuersachen zusammenhängende Fragen behandelt.

---

[1]) Im Anschluß an den im neueren Schrifttum gebrauchten Ausdruck „Rechtsanwendungsrecht" spricht Reu auch von einem „Steuerrechtsanwendungsrecht". Vgl. Reu, Anwendung fr. R., S. 105. Henggeller bezeichnet das IStR. als „Außensteuerrecht". Vgl. Rosendorff-Henggeller, Einl. S. 1.

2. Kapitel:

BEGRIFF UND WESEN DES IStR.

1.

Die Frage der staatlichen Zuständigkeit im IStR.

Jeder vernünftige Gesetzgeber beschränkt sich darauf, nur bestimmt begrenzte Tatbestände dem Bereich seiner Steuerhoheit zu unterwerfen, von denen er annimmt, daß er dabei seinen Steueranspruch auch praktisch durchsetzen kann. Er wird insbesondere nicht jeden steuerrechtlichen Tatbestand auf der ganzen Erde erfassen, der seiner Steuergewalt unterworfen wäre, wenn er ohne jede Auslandsberührung im Inland gegeben ist. Die Notwendigkeit der Begrenzung der staatlichen Steuergewalt zeigt deutlich der folgende Tatbestand mit Auslandsberührung:

> Ein Schweizer Staatsbürger stirbt an seinem Wohnsitz in Deutschland und hinterläßt seinen Erben, die teils in Deutschland, teils in der Schweiz wohnen, in Deutschland liegende Wertpapiere und in der Schweiz gelegenen Grundbesitz. Hier muß aus dem Steuergesetz zu entnehmen sein, ob dieser Nachlaß überhaupt der inländischen ErbSt. unterliegt, ob nur die im Inland wohnenden Erben oder auch die schweizerischen Erben zu besteuern sind, und ob die ErbSt. lediglich die im Inland befindlichen Wertpapiere oder auch den schweiz. Grundbesitz als zum Nachlaß gehörend erfaßt.

Ehe also darangegangen wird, zu untersuchen, wie das Steuergesetz diesen Fall im einzelnen sachlich geregelt hat, muß feststehen, ob dieser seiner Regelung unterworfen ist.

Auf jedem Rechtsgebiet hat man sich bei einem zwischenstaatlich gelagerten Sachverhalt zunächst einmal zwei Fragen vorzulegen:

Sind die inländischen Behörden zur Erfassung dieses Falles befugt, geht sie dieser Fall überhaupt etwas an?

Sind die Sachnormen des inländischen oder des ausländischen Rechts darauf anzuwenden?

Die Erben des in Deutschland verstorbenen Schweizers beantragen bei einem inländischen Gericht die Anordnung von Maßnahmen zur Sicherung des Nachlasses, z. B. die Hinterlegung der Wertpapiere oder die Aufnahme eines Nachlaßverzeichnisses. Hier muß der Richter zunächst fragen, ob ihn dieser Fall überhaupt etwas angeht, da es sich um den Nachlaß eines Schweizers handelt. Ist diese Frage zu bejahen, dann hat er zu prüfen, ob er bei der begehrten Anordnung oder sonstigen Tätigkeit das deutsche Recht oder das von dem Fall berührte schweiz. Recht zugrunde zu legen hat.

Die erste Frage ist die Frage nach der Zuständigkeit des Staates überhaupt gegenüber anderen gleichgeordneten Staaten. Diese Zuständigkeit soll — im Anschluß an Reu — als „staatliche Zuständigkeit" bezeichnet werden.

Staatliche Zuständigkeit ist „die Befugtheit eines Staates als ganzen mit seinem Behördenapparat, sich mit einem Lebensverhältnis mit zwischenstaatlichem Einschlag zu befassen".[1])

Im Schrifttum findet man auch für die Zuständigkeit den Ausdruck „Gerichtsbarkeit".[2]) Im Verwaltungsrecht und insbesondere im Steuerrecht kann man aber von einer Gerichtsbarkeit in diesem Sinne nicht sprechen.

Auch ist von einer „internationalen Zuständigkeit" im Sinne der staatl. Zust. die Rede.[3]) Dieser Begriff ist jedoch, wie Reu hervorgehoben hat, unzweckmäßig und irreführend. Bei der „int. Zust." bestehe die Gefahr einer Verwechslung mit der Zuständigkeit internationaler Gerichtshöfe und außerdem könnte „die Grundtatsache verwischt werden, daß die staatl. Zust. regelmäßig auf

[1]) Vgl. Reu, Staatl. Zust., S. 22 ff. und S. 85.
[2]) Vgl. Nußbaum, Deutsches Privatrecht, S. 386.
[3]) Vgl. Neuner, Int. Zust., S. 1 ff.

rein staatlichen und nicht auf völkerrechtlichen Vorschriften beruht". Dieser Ausdruck ist auch für das IStR. abzulehnen.

Die zweite Frage nach dem anwendbaren Recht stellt sich jedoch in dieser Weise nicht, soweit es sich um zwischenstaatlich gelagerte Fälle auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts handelt. Hier handelt es sich nicht darum, ob das heimische Recht oder ein von dem Fall berührtes fremdes Recht anzuwenden ist; hier gibt es vielmehr nur die eine Frage, ob inländisches Recht anzuwenden ist oder nicht.

Die behördliche Tätigkeit im Bereich des öffentlichen Rechts und damit auch im Steuerrecht dient lediglich der Durchsetzung des eigenen staatlichen Rechts. Das Steuerrecht eine Staates bezweckt seiner Natur nach ausschließlich die Förderung der Interessen des eigenen Staates. Die Verwirklichung des inländischen Steuerrechts kann wesensgemäß nur durch die inländischen Behörden erfolgen, ebenso wie die inländischen Behörden nur dieser Verwirklichung des heimischen Rechts sich zu widmen haben. Aus dieser engen Verknüpfung von Sachrecht und behördlicher Tätigkeit folgt, daß bei der Tätigkeit der inländischen Steuerbehörden nur das inländische Recht anwendbar ist. Die staatliche Zuständigkeit der inländischen Behörden ist also an die Anwendbarkeit des inländischen Sachrechts gebunden.[4])

Das IStR. beschäftigt sich also nur mit der Anwendbarkeit des eigenen Rechts. Hier gibt es nur Normen, die Aufschluß darüber geben, ob das inländische Recht anzuwenden ist. Für die inländischen Steuerbehörden ist es ohne Bedeutung, wenn ein Tatbestand, der unter die inländische Steuergewalt fällt und auf den das inländische Steuergesetz Anwendung findet, auch von einem anderen Staat für sich in Anspruch genommen wird oder wenn bei Nichterfassung dieses Sachverhaltes durch das inländische Recht ein anderer Staat denselben ebenfalls nicht erfaßt. Bei Bejahung der Frage nach der Anwendbarkeit des inländischen Steuerrechts werden die inländischen Behörden

[4]) Von der „Wahrnehmung der inländischen Zuständigkeit an Stelle der ausländischen Zuständigkeit" bei der Gewährung von Rechtshilfe in Steuersachen soll später die Rede sein. Auch die Fälle einer Anwendung fremden Strafrechts, wie z. B. im § 4, Abs. 2, Ziffer 3, Satz 3 RStGB. bilden nur eine Ausnahme.

unter Zugrundelegung desselben handeln; ist es aber nicht anwendbar, dann ist dieser Tatbestand völlig belanglos und jede Tätigkeit der inländischen Behörden erübrigt sich.

Daraus folgt, daß

die Frage nach dem anwendbaren Recht im IStR. gleichbedeutend ist mit der Frage nach der staatl. Zust.

Die Frage nach der staatl. Zust. findet ihre Lösung zugleich mit der Beantwortung der Frage nach der Anwendbarkeit des inländischen Rechts. Ist das inländische Recht anzuwenden, dann steht damit auch die staatl. Zust. des Inlands fest.

Ist das deutsche ErbStG. auf den „Erwerb von Todes wegen" durch die Erben des in Deutschland verstorbenen Schweizers anzuwenden, ist das ErbStG. gegenüber den in der Schweiz lebenden Erben und ebenso hinsichtlich des schweiz. Grundbesitzes anzuwenden, so sind die deutschen Steuerbehörden auch zuständig, sich mit diesem Nachlaß zu befassen.

Die Fragestellung des IStR. unterscheidet sich also als Frage des int. öffentlichen Rechts wesentlich von der des IPR.[5]) Im IPR. handelt es sich darum, ob das inländische Recht oder ob — aus Rücksicht auf die engere Beziehung des Sachverhalts zu einer der berührten Rechtsordnungen eines anderen Staates — dessen Recht anwendbar ist. Hier hat die inländische Behörde nach Bejahung der Frage der staatl. Zust. aus den verschiedenen berührten Rechtsordnungen eine Rechtsordnung als die maßgebende auszuwählen. Die Rolle des Staates ist hier eine andere; im Privatrecht tritt er nur als Ordner im Streit privater Personen auf.

Im öffentlichen Recht gibt es lediglich Normen zur Abgrenzung des inländischen Rechts; die Normen des IPR. enthalten aber nicht nur Abgrenzungen des Bereichs des inländischen Rechts, sondern darrüber hinaus allgemeine Anwendungsregeln.

---

[5]) Gemeint ist hier das IPR. im engeren Sinne zum Unterschied vom IPR. im weiteren Sinne. Dieses läßt sich zergliedern nach den einzelnen Rechtsgebieten, über deren Abgrenzung es Aufschluß gibt, also in ein IPR i. e. S., ein IZPrR., ein Int. Recht der freiwilligen Gerichtsbarkeit, ein Int. Strafrecht und ein Int. Verwaltungs- und Steuerrecht.

So ist für die Beerbung des Schweizers, der zur Zeit seines Todes seinen Wohnsitz im Inland hatte, nach Art. 25 EG. grundsätzlich dessen Heimatrecht maßgebend. Hier wäre also ausländisches Recht zugrunde zu legen.

Das Verhältnis der die Anwendbarkeit des inländischen Steuerrechts bestimmenden Grenznorm zur Sachnorm ist auch im Steuerrecht dadurch gekennzeichnet, daß die Sachnorm nur dann zum Zuge kommen kann, wenn die Grenznorm ihre Anwendbarkeit bejaht. Eine Sachnorm ohne Grenznorm ist im Steuerrecht undenkbar.

So werden z. B. Lieferungen und Leistungen mit einer USt. belegt. Dieser Satz allein bedarf seiner Abgrenzung durch die Grenznorm; diese lautet dahin, daß nur solche Lieferungen und Leistungen umsatzsteuerpflichtig sind, die im Inland ausgeführt werden.

Die Grenznorm ist im deutschen Steuerrecht nicht in allgemeinen, für alle Sachnormen geltenden Bestimmungen zusammengefaßt, wie dies z. B. im Strafrecht in den §§ 3 ff. der Fall ist. Für das Steuerrecht ergibt sich vielmehr aus der Verschiedenartigkeit der einzelnen Steuern die Notwendigkeit, für jede Steuerart grundsätzlich eine eigene, ihrem Wesen entsprechende Abgrenzung vorzunehmen.

So wird man in der in Frage kommenden AO. keine allgemeinen Grundsätze für die Abgrenzung der Steuergewalt finden. Vielmehr muß man jedes einzelne Steuergesetz in die Hand nehmen und daraus die Grenznorm entnehmen.

Im Steuerrecht ist es meistens so, daß die Grenznorm mit der Sachnorm eng zu einer Einheit verschmolzen ist. Die Anknüpfung der Grenznorm ist alsdann in den Wortlaut der Sachnorm mit aufgenommen.

Das deutsche EStG. bestimmt, daß Personen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Die Sachnorm bildet hier eine Einheit mit der Norm, die ihren Anwendungsbereich bestimmt.

Die Verknüpfung ist teilweise meist so eng, daß äußerlich keine Grenznorm vorhanden ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Grenznorm im Wortlaut des betreffenden Steuergesetzes nicht enthalten

ist, sich aber aus der Natur der Steuerart und ihrer Stellung im Steuersystem ergibt. Darunter fallen z. B. die gesamten indirekten Steuern.

Aus der Natur der TabakSt. ergibt sich die Abgrenzung ihres Anwendungsbereichs, ohne daß es notwendig ist, im Wortlaut des Gesetzes eine besondere Abgrenzung zu suchen.

2.

Abgrenzung der Frage der staatlichen Zuständigkeit im IStR.

Es sind aber nicht alle steuerlichen Sachverhalte mit Auslandsberührung deshalb schon Gegenstand des IStR.

So liegt keine Frage der staatl. Zust. — und somit auch keine Frage des IStR. — vor, wenn es sich nur um bloße fremdenrechtliche Sonderbestimmungen des Steuerrechts und nicht um die Abgrenzung des Geltungsbereichs des Steuerrechts handelt.

Eine fremdenrechtliche Bestimmung enthält z. B. § 8 Abs. 2 ErbStG., wonach eine der deutschen ErbSt. entsprechende ausländische Steuer auf Antrag als Nachlaßverbindlichkeit in Abzug gebracht werden kann. Die gleiche Bestimmung enthält § 11 der Ersten DVO. z. EStG. entsprechend für die ESt.

Eine fremdenrechtliche Bestimmung wäre auch darin zu erblicken, wenn Ausländer im Inland steuerlich besonders behandelt würden, sei es, daß sie an den Steuerermäßigungen nicht teilhaben, sei es, daß sie steuerlich besonders begünstigt werden.

Gerade im Gebiet des Steuerrechts ist eine genaue Abgrenzung des Fremdenrechts vom IStR. oft nicht möglich, da Fremdenrecht und IStR. eng miteinander verknüpft sind. § 10 Abs. 2 des VStG bestimmt z. B., daß bei beschränkt Steuerpflichtigen die Steuer ganz oder zum Teil erlassen werden kann, wenn eine gesonderte Berechnung des inländischen Vermögens nicht möglich ist. Hier liegt allerdings eine fremdenrechtliche Bestimmung vor, da ausdrücklich die beschränkte Steuerpflicht die Voraussetzung für den Erlaß bildet. Würde aber die Bestimmung einfach dahin lauten

daß im Inland keine Vermögenssteuerpflicht besteht, wenn die Berechnung des inländischen Vermögens nicht möglich ist oder wirtschaftliche Gründe dies rechtfertigen, so ist es m. E. möglich, darin sowohl eine fremdenrechtliche Bestimmung als auch eine Bestimmung des IStR. zu erblicken.

Beim Fremdensteuerrecht besteht also kein Zweifel an der Anwendbarkeit des inländischen Steuerrechts und somit an der staatl. Zust. Hier liegen lediglich „Ausnahmebestimmungen" für ausländisch gefärbte Sachverhalte neben den an sich geltenden Bestimmungen vor. Die inländischen Steuerbehörden werden ebenso tätig wie bei einem Sachverhalt ohne Auslandsberührung, jedoch mit der Maßgabe, daß sie hier einen anderen Maßstab bei der Art und Durchführung des Steueranspruchs anzuwenden haben.

Die Frage nach der staatl. Zust. stellt sich nur bei der Abgrenzung der Steuergewalt eines unabhängigen Staates gegenüber der Steuergewalt gleichgeordneter, ebenso unabhängiger Staaten. Die Abgrenzung der Steuergewalt der einzelnen Glieder eines Bundesstaates voneinander — also eines Kantons, Landes oder einer Gemeinde sowie auch einer Kolonie gegenüber der Steuergewalt eines anderen Gliedes innerhalb des gleichen Staatenverbandes oder gegenüber der übergeordneten Zentralgewalt — ist nicht Aufgabe des IStR., sondern des sog. Interterritorialen StR. Gegenstand des Interterr. StR. ist zwar auch die Abgrenzung verschiedener Steuergewalten voneinander. Hier ist jedoch im Gegensatz zum IStR. die Abgrenzung auf den innerstaatlichen Bereich beschränkt. Ihre an sich gleichen Aufgaben liegen aber auf einer grundverschiedenen Ebene. Beim Interterr. StR. handelt es sich um die Abgrenzung der Steuergewalt der einzelnen Glieder innerhalb eines Staates oder Staatenverbandes, dem diese untergeordnet sind oder von dem sie ihr Besteuerungsrecht ableiten. Beim IStR. geht es um die Abgrenzung der Steuerhoheit des Staates selbst gegenüber anderen souveränen Staaten, ohne daß noch eine höhere übergeordnete Gewalt vorhanden ist.

Das Steuerrecht ist der Teil des Finanzrechts eines Staates, der sich mit der Erzielung von Einkünften des Staates und der öffentlichen Körperschaften durch Erhebung von Geldleistungen, die nicht

eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen, befaßt.[6]) Der weitere Begriff ist der des Finanzrechts. Dieses umfaßt alle Rechtssätze, die für die Ordnung der öffentlichen Finanzen überhaupt gelten. Dazu gehören außer dem Steuerrecht die Bestimmungen über die öffentlichen Ausgaben, das formelle Finanzverwaltungsrecht und das Etatrecht, ferner auch die Bestimmungen über andere Arten von öffentlichen Einnahmen, wie Gebühren, Beiträge und Monopole.

Die Frage der staatl. Zust. ist in diesem weiten Rahmen des Finanzrechts von untergeordneter Bedeutung; sie bildet vielmehr nur im Steuerrecht ein eigenes Problem.

Im Schrifttum findet man allerdings auch den Begriff eines „Int. Finanzrechts". So spricht Lippert immer nur von einem Int. Finanzrecht. Er rechnet dazu überhaupt alle Rechtsvorschriften, die Finanz- oder Steuerrechtsverhältnisse mit Auslandsberührung zum Gegenstand haben. Er behandelt dabei nicht nur die mit der Abgrenzung der Steuergewalt der Staaten zusammenhängenden Fragen, sondern auch das Fremdenrecht. Er macht ferner keinen Unterschied, ob es sich um Fragen des Int. oder um solche des Interterr. Steuerrechts dreht.[7])

Das Finanzverwaltungsrecht, die Gebühren und Beiträge, aber auch die Zölle und Verbrauchssteuern enthalten im Gegensatz zum übrigen Steuerrecht eindeutige Grenzen ihres Bereiches:

Das Finanzverwaltungsrecht ist seinem Wesen nach schon territorial gebunden. Bei den übrigen öffentlichen Einnahmen ergibt

---

[6]) Vgl. § 1 der AO.: „Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften Allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zölle fallen darunter. Nicht darunter fallen Gebühren für besondere Inanspruchnahme der Verwaltung und Beiträge."

[7]) Vgl. Lippert, IFinR., S. 1 ff. Neumeyer hat sich mit diesem von Lippert geprägten Begriff des IFinR. auseinandergesetzt und hervorgehoben, daß man von einem IFinR. nicht schon dann sprechen könne, wenn ein finanzrechtlicher Sachverhalt eine Beziehung zum Ausland enthält. Vgl. Neumeyer, Zeitschrift 24/186.

sich die Abgrenzung aus der Natur und der Bestimmung derselben. Die Gebühr ist im Gegensatz zur Steuer eine öffentlich-rechtliche Gegenleistung desjenigen, der die Vorteile der öffentlichen Verwaltung und ihrer Einrichtungen genießt.[8]) Hier ist deshalb keine besondere Schwierigkeit zu erwarten, weil die Gebührenpflicht mit der Inanspruchnahme der Dienste einer öffentlichen Verwaltung (Verwaltungsgebühr) oder mit der Benutzung einer öffentlichen Einrichtung (Anstaltsgebühr) entsteht.

Das gleiche gilt für die Beiträge; diese sind ihrer Natur nach Vorzugslasten dafür, daß die Belasteten von gewissen öffentlichen Einrichtungen besondere Vorteile haben und daher zu den Kosten ihrer Erstellung oder ihres Unterhalts billigerweise beizutragen haben. Auch hier hängt die Beitragspflicht mit dem Genuß der Vorteile zusammen.

Die Zölle sind zwar im § 1 der AO. ausdrücklich zu den Steuern gezählt; sie tragen aber ebenso wie die Verbrauchssteuern ihre Abgrenzung schon in sich. So erfassen die Zölle das „Ueber-die-Grenze-bringen" von Gegenständen bestimmter Art bzw. den „Eingang von Waren über die Grenze". (Vgl. §§ 6, 46 des Zollges. vom 20. 3. 1939.)

Aus diesen Gründen erübrigt sich eine besondere Einordnung des Gebühren-, Beitrags- und Zollwesens sowie der Verbrauchssteuern in das IStR. Die Grenzfragen des übrigen Steuerrechts überwiegen so sehr, daß „IntFinR. und IStR. beinahe zusammenfallen".[9]) Es ist daher angebracht, nur von einer Frage der staatl. Zust. im IStR. zu sprechen.[10])

---

[8]) Vgl. Reu, Anwendung fr. R., S. 105 zum Rechtsanwendungsrecht der Gebühren.

[9]) Vgl. Neumeyer, Zeitschrift 24/186 ff.

[10]) Das Steuerrecht ist ein Teil des innerstaatlichen öffentlichen Rechts des Staates. Es steht selbständig neben dem Recht der inneren Verwaltung innerhalb des Finanzrechts. Bar behandelt die Abgrenzung der Steuergewalt der Staaten noch im Rahmen des IPR. Vgl. von Bar, IPR., I, S. 317. Wohl erstmalig spricht Alessandro Garelli von einem neben dem IPR. und dem IStrafR. selbständig bestehenden IStR. Vgl. Garelli: Il diritto internazionale tributario. Parte generale, La scienza della finanza inter-

Zum IStR. gehören aber die Bestimmungen, die der Beseitigung der Dbstg. dienen, insbesondere auch jene Bestimmungen, die auf zwischenstaatlicher Vereinbarung beruhen. Denn auch hier handelt es sich um Bestimmungen des staatl. Rechts, die der Frage nach der staatl. Zust. zur Besteuerung dienen.

Die Vorschriften, die lediglich durch Ermäßigung der Steuern eine Milderung der Folgen der Dbstg. bezwecken, setzen die staatl. Zust. als solche voraus, um wirksam zu werden. Sie gehören daher eigentlich in den Bereich des Fremdenrechts, wenn sie auch regelmäßig gemeinsam mit den Bestimmungen über die Beseitigung der Dbstg. behandelt werden.

3.

Staatl. Zust. und ihr Verhältnis zur örtlichen und sachlichen Zuständigkeit.

Die staatl. Zust. ist die Befugtheit des Staates, sich mit seinen Behörden mit einem zwischenstaatlich gelagerten Sachverhalt zu befassen.

Die Verteilung nach der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit dagegen bezweckt die Abgrenzung des Arbeitsgebietes der innerhalb des staatl. Behördenaufbaus bestehenden Einzelbehörden nach sachlichen Gesichtspunkten hinsichtlich ihres Aufgabenkreises und nach örtlichen Gesichtspunkten hinsichtlich des Bezirkes ihrer Tätigkeit.

So werden nach §§ 17 ff. AO. die Steuerangelegenheiten von den Finanzbehörden als einem Teil des staatlichen Behördenapparates verwaltet. Die oberste Leitung steht dem Reichsminister der Finanzen zu, dem die Landesfinanzämter (jetzt Oberfinanzpräsidenten) als Oberbehörden und unter diesen die Finanzämter mit ihren Hilfsstellen unterstehen.

Die örtlichen Zuständigkeitsvorschriften grenzen die Tätigkeit gleichartiger und gleichrangiger Behörden bezirksmäßig ab. Die örtliche Zuständigkeit hat aber eine untergeordnete Bedeutung insofern,

nationale tributaria. Turin 1899. Reu bezeichnet das Int. Finanz- und Steuerrecht als eine „Abspaltung" des IVerwR. Vgl. Reu, Staatl. Zust., S. 16. Es besteht kein Grund, das IStR. als ein neues, völlig selbständiges Gebiet neben das IVerw.R. zu stellen.

als Handlungen eines Finanzamts nicht deshalb unwirksam sind, weil das Finanzamt örtlich unzuständig war. (Vgl. § 79 Abs. 1 AO.) Der Stpfl. kann nur innerhalb der Rechtsmittelfrist sich auf die örtliche Unzuständigkeit berufen.

Die sachliche Zuständigkeit bezieht sich lediglich auf einen Teil der staatlichen Behörden, die mit der Bearbeitung von Steuersachen besonders vertraut sind; die örtliche Zuständigkeit erstreckt sich nur auf die einzelnen Behördenbezirke innerhalb des Staatsgebietes.

Aus dem „Gleichklang" von staatl. Zust. und Sachrecht im Steuerrecht folgt, daß mit der Anwendbarkeit des inländischen Rechts auch die staatl. Zust. gegeben ist. Dies bedeutet für das Verhältnis der staatl. zur örtl. Zust., daß die staatl. Zust. im Steuerrecht von verfahrensrechtliche Erwägungen über den „Gerichtsstand", wie sie bei der örtlichen Zuständigkeit am Platze sind, frei ist.

Auf Grund der örtlichen Zuständigkeit kann eine bestimmte Steuerbehörde veranlaßt sein, sich mit einem Tatbestand mit Auslandsberührung zu befassen. Damit ist aber die Frage der staatl. Zust. noch nicht entschieden. Die betreffende Steuerbehörde wird hier zunächst einmal die Frage der Anwendbarkeit des inländischen Steuerrechts und damit die Frage der staatl. Zust. zu prüfen haben.

So ist nach § 74 AO für die Besteuerung nach dem ErbStG. das Finanzamt örtlich zuständig, das sich bei entsprechender Anwendung der Zuständigkeitsregeln für die ESt. ergibt, d. h. bei der unbeschränkten Steuerpflicht das Finanzamt des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts bzw. das Finanzamt, in dem sich die Geschäftsleitung befindet, bei der beschränkten Steuerpflicht das das Finanzamt in dessen Bezirk das Vermögen bzw. der wertvollste Teil des Vermögens gelegen ist. Nach § 74, Abs. 1, S. 2 sind dabei die Verhältnisse des Erblassers zur Zeit seines Todes bzw. die des Erwerbers zur Zeit des Erwerbs maßgebend.

Das Finanzamt des Sterbeortes eines Ausländers wird danach zunächt einmal örtlich zuständig sein, um zu prüfen, ob für diesen Nachlaß das ErbStG. anzuwenden ist; so wird es insbesondere untersuchen, ob der Erblasser zur Zeit seines Todes überhaupt Inländer im Sinne des ErbStG. war, d. h. ob er im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gehabt hat. Gegebenen-

falls wird auch zu prüfen sein, ob die Erben als Inländer im Sinne des ErbStG. zu behandeln sind.

Ein weiterer Unterschied zwischen staatlicher und örtlicher Zuständigkeit liegt darin, daß durch eine nachträgliche Veränderung der die Zuständigkeit begründenden Umstände die staatl. Zust. in keiner Weise beeinflußt wird. Für diese kommt es nur darauf an, ob die Voraussetzungen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerpflicht gegeben waren. Für die örtliche Zuständigkeit ist aber grundsätzlich der Zustand im Zeitpunkt des Tätigwerdens der Behörden maßgebend.[11])

Wie sich aus den Bestimmungen der AO. über die örtliche Zust. ergibt, sind die A.Punkte der örtlichen Zust. im allgemeinen identisch mit den entsprechenden A.Punkten für die staatl. Zust.

So ist bei natürlichen Personen für die Besteuerung nach dem Einkommen und dem Vermögen gemäß § 73 Abs. 5 AO. das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Stpfl. seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat, bei Körperschaften und Personenvereinigungen das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet. Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt und Geschäftsleitung sind auch im IStR. die A.Punkte.

Für die beschränkte Steuerpflicht ist das Finanzamt örtlich zuständig, wo sich Vermögen des Stpfl. befindet. Das gleiche gilt entsprechend für das IStR.

Für die Besteuerung nach den Vorschriften über die Grundsteuer ist das Belegenheitsfinanzamt zuständig (§ 73 Abs. 2 AO.). Auch für die staatl. Zust. kommt es bei der Grundsteuer auf die Lage im Inland an. (Vgl. § 1 GrundStG.)

Diese Gleichheit der A.Punkte für die örtliche und staatl. Zust. im Steuerrecht ist aber keine starre Regel: So kann gegebenenfalls auch das Finanzamt örtlich zuständig sein, das zuerst mit der Besteuerung des Stpfl. befaßt wird. (Vgl. § 73, Abs. 5, Ziff. 1, Satz 2 AO.)

Dies ist dann der Fall, wenn ein Stpfl. seinen gewöhnlichen Aufenthalt zwar im Inland, aber nicht im Bezirk eines bestimmten

[11]) Vgl. Becker, Kommentar zur AO., 7. Aufl., Anm. 5 zu § 51 a. F.

Finanzamts hat. Die Bestimmung des § 73, Abs. 5, Ziffer 1, S. 2 AO. gilt auch für die Besteuerung nach den Vorschriften über die Wertpapier- und Börsenumsatzsteuer sowie für die Urkundensteuer (vgl. § 76 Ziffer 4 AO.). Diese A. ist völlig auf die örtliche Zust. zugeschnitten und für die staatl. Zust. nicht zu gebrauchen.

Für die USt. ist bei Umsätzen aus landwirtschaftlichen Betrieben das Belegenheitsfinanzamt, bei Umsätzen aus gewerblichen Betrieben das Betriebsfinanzamt örtlich zuständig (vgl. § 73 Abs. 4). Für die staatl. Zust. kommt es aber lediglich auf die Vornahme einer Lieferung oder Leistung im Inland an. (Vgl. § 1 UStG.)

Es ist schließlich denkbar, daß überhaupt keine besondere örtliche Zust. besteht und die Behandlung der Sache einer einzigen Zentralbehörde zugewiesen ist. So wäre es z. B. möglich, daß die Bearbeitung sämtlicher Steuerangelegenheiten mit Auslandsberührung in einem Kleinstaat, wie Liechtenstein, bei einer einzigen Behörde zusammengefaßt ist. Hier besteht alsdann kein Unterschied mehr zwischen der staatl. und der örtlichen Zust.

4.

Anwendung fremden Rechts im Steuerrecht?

§ 11 der Ersten DVO. z. EStG. enthält die Bestimmung, daß unbeschränkt Stpfl., die im Ausland zu einer der deutschen ESt. entsprechenden Steuer herangezogen werden, die ausländische Steuer vom Gesamtbetrag ihres Einkommens abziehen können, soweit von dieser Steuer dem deutschen EStG. unterliegende Einkünfte erfaßt werden.

Nach § 102 Abs. 1 AO. richtet sich die Geschäftsfähigkeit einer Person nach dem bürgerlichen Recht. Dazu gehört hier auch das IPR. Nach Art. 7 Abs. 1 EG. bestimmt sich die Geschäftsfähigkeit einer Person nach den Gesetzen des Staates, dem die Person angehört. Handelt es sich also um einen ausländischen Staatsangehörigen, so ist ausländisches Recht zugrunde zu legen.

Auf Grund Art. 5 Abs. 1 des deutsch-ital. Abk. über die Gewährung von Rechtshilfe in Steuersachen kann auf Wunsch der

deutschen Steuerbehörde der Steuerbescheid eines deutschen Finanzamts von den italienischen Steuerbehörden nach den dort geltenden Vorschriften an eine italienische Firma zugestellt werden. Die nach den ausländischen Bestimmungen erfolgte Zustellung des Steuerbescheids wird von den deutschen Behörden als wirksam zugestellt betrachtet.

Nach Art. 12 des gleichen Abk. kann eine vollstreckbare Verfügung einer italienischen Steuerbehörde, die unanfechtbar geworden ist, in Deutschland auf Ersuchen der italienischen Behörde auch nach italienischem Recht vollstreckt werden, sofern die Art der Vollstreckung nach deutschem Recht zulässig ist.

Diese Beispiele geben zu der Frage Veranlassung, ob nicht ausnahmsweise auch im IStR. — ähnlich wie regelmäßig im IPR. — fremdes Recht zur Anwendung kommen kann. So ist Neumeyer der Auffassung, daß man im IStR. in den Fällen, wo eine ausländische Besteuerung die Voraussetzung der inländischen Steuerpflicht bildet, sowie in den Fällen der Verwertung der Ergebnisse der Rechtshilfe im Inland von einer Anwendung fremden Rechts sprechen könne.[12])

In dem zuerst genannten Beispiel verweist das inländische Sachrecht auf das ausländische Recht. Voraussetzung ist dabei die inländische unbeschränkte Steuerpflicht des Beteiligten; schon deshalb kann es sich hier gar nicht um eine eigentliche Frage des IStR. handeln.

Zu einer Anwendung fremden Rechts wie beim IPR. würde es aber selbst dann nicht kommen, wenn die Anwendung des inländischen Steuergesetzes überhaupt an eine solche Voraussetzung gebunden wäre. Dies wäre z. B. der Fall, wenn das ErbStG. die Bestimmung enthalten würde, daß ein Erwerb von Todes wegen nicht besteuert wird, wenn dieser im Ausland bereits einer gleichartigen Steuer unterliegt.

Auf Grund einer verweisenden Bestimmung des inländischen Steuerrechts wird hier eine bestimmte Rechtsfolge an fremdes Recht geknüpft. Diese Verweisung hat aber keine Anwendung fremden

[12]) Vgl. Neumeyer, Zeitschrift 24/212. Neumeyer spricht hier von einem „Seitenstück zur Anwendung fremden Privatrechts".

Rechts zur Folge, wie es auf Grund der Verweisung im IPR. möglich ist. Im IPR. handelt es sich darum, das in Frage kommende Rechtsverhältnis aus Achtung vor einer fremden Rechtsordnung, mit der es wesensmäßig enger verbunden ist, aus dem Anwendungsbereich des inländischen Rechts herauszunehmen und es dieser fremden Ordnung zu unterstellen. Diese „Unterstellung" kann sogar zu einer Anwendung des fremden IPR. führen (Gesamtverweisung). Auch wenn beim Vorliegen einer gleichen Besteuerung im Ausland eine ErbSt. im Inland nicht erhoben wird, kommt es nur zu einer beschränkten Anwendung fremden Rechts. Das fremde Recht ist allerdings maßgebend für die Frage der Steuerpflicht. Die inländischen Steuerbehörden sind aber nicht veranlaßt, den im Inland gegebenen Sachverhalt nach den Bestimmungen des fremden ErbStG. aus Achtung vor dem anderen Staat an seiner Stelle und zu seinen Gunsten zu erfassen.

Das fremde Steuerrecht erzeugt im Inland nur ganz beschränkte Wirkungen, die lediglich soweit bestehen, als darüber die verweisenden Rechtssätze des Inlands im einzelnen Aufschluß geben. Die Anwendung fremden Rechts ist hier also gegenüber der des IPR. eine unvollkommene.

Noch weniger kann von einer Anwendung fremden Rechts im Falle der Verweisung des Steuerrechts auf das IPR. gesprochen werden. Angewendet werden vielmehr die Normen des IPR.; diese sind aber innerstaatliches Recht.[13]) Das fremde Recht kommt hier nur mittelbar auf dem Umwege über das IPR. zum Zuge.

Das gleiche muß gelten, wenn in einem Doppelbesteuerungsabkommen sich etwa die Bestimmung finden würde, daß der eine Staat eine Besteuerung nicht vornimmt, sofern sie im Vertragsstaat erfolgt.[14]) Auch hier wird kein fremdes Recht angewendet. Die Be-

[13]) Die gleichen Gesichtspunkte gelten entsprechend auch im Strafrecht z. B. bei der Anwendung des § 5 RStGB; danach bleibt bei Auslandsstaaten die Verfolgung im Inland ausgeschlossen, wenn von den Gerichten des Auslands über die strafbare Handlung bereits rechtskräftig erkannt ist.

[14]) In den deutschen Dbstg.Abk. erfolgt die Abgrenzung der Steuergewalten durch ausschließliche Zuweisung der einzelnen Steuern an den

stimmungen der Dbstg.Verträge sind kraft „Umschaltung" inländisches Recht geworden. Wird der Sachverhalt im Vertragsstaat besteuert, so werden die inländischen Behörden überhaupt nicht tätig; im umgekehrten Fall aber erfolgt die Besteuerung ausschließlich nach dem inländischen Recht.

In den Fällen der Zustellung im Ausland nach den dort geltenden Vorschriften mit inländischer Rechtswirkung sowie bei Vollstreckung ausländischer Verfügungen im Inland nach den Bestimmungen des ersuchenden Staates wird ebenfalls kein fremdes Recht angewendet. Zwar liegt eine unmittelbare Mitwirkung des fremden Staates vor. Die Zustellung erfolgt aber nur auf Wunsch des ersuchenden Staates nach den Vorschriften des fremden Rechts.

Auch im Falle der Vollstreckung gelten zunächst grundsätzlich die Vorschriften des heimischen Rechts. Nur auf Ersuchen wird die Vollstreckung auf eine andere Art durchgeführt.[15]) Sollte die Zustellung bzw. die Zwangsvollstreckung demnach sich nach dem Recht des ersuchenden Staates richten, so wird hier allerdings ausnahmsweise fremdes Recht angewendet. Jedoch erfolgt die Anwendung im Rahmen einer Rechtshilfeleistung, also nur in „Wahrnehmung der inländischen Zuständigkeit an Stelle der ausländischen".[16]) Diese Möglichkeit ist aber dadurch eingeschränkt, daß die Art und Durchführung der Vollstreckung nach inländischem Recht zulässig sein muß; dabei ist aber nicht notwendig, daß eine solche Vollstreckung dem inländischen Recht bekannt ist.

---

einen oder den anderen Staat. So heißt es z. B. regelmäßig: „Grundsteuern werden nur von dem Staat erhoben, wo das Grundstück gelegen ist." Ob nun der danach berechtigte Staat Grundsteuern nicht erhebt oder ob er diese Steuern nachträglich aufhebt, ist für den Vertragsstaat gleichgültig.

[15]) Vgl. z. B. Art. II des deutsch-schwedischen Abkommens, wonach dem Ersuchen um eine bestimmte Art der Vollstreckung dann zu entsprechen ist, wenn diese Art der Vollstreckung nicht mit dem Recht des ersuchenden Staates in Widerspruch steht.

[16]) Vgl. Reu, Staatl. Zust., S. 136.

5.

Verhältnis des IStR. zum Privatrecht.

Auch nach neuem Rechtsdenken muß ein Unterschied zwischen einem privaten und einem öffentlichen Rechtskreis gemacht werden, der jedoch nur „im Rahmen der Einheit der gesamten staatlichen Rechtsordnung besteht".[16a])

Das Steuerrecht ist seiner Natur nach öffentliches Recht und „muß grundsätzlich aus sich heraus verstanden werden". Aus seiner besonderen Stellung in der Rechtsordnung haben sich zahlreiche selbständige steuerliche Begriffe entwickelt. Es sei nur an Begriffe wie Einkommen, Vermögen, Umsatz oder an den Begriff des steuerrechtlichen Inländers, der steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit oder der Betriebsstätte erinnert.

Daneben verwendet das Steuerrecht aber auch Begriffe, die anderen Rechtsgebieten, insbesondere dem Bereich des Privatrechts entstammen. Diese privatrechtlichen Begriffe haben auch für das IStR. Bedeutung.

Der Gesetzgeber hat sich diese Begriffe in verschiedener Weise nutzbar gemacht. Teilweise hat er solche Begriffe durch ausdrückliche Verweisung auf das Privatrecht übernommen.

Eine solche Verweisung enthält z. B. § 102 Abs. 1 AO. Dort heißt es, daß für die Geschäftsfähigkeit von Privatpersonen in Steuersachen die Vorschriften des bürgerlichen Rechts gelten. Gemäß § 102 Abs. 2 AO. gilt grundsätzlich das gleiche für Vertretung und Vollmacht. Auch für die Haftung einzelner Gesellschafter bei Gesellschaften, Vereinen und Genossenschaften ist ausdrücklich auf das bürgerliche Recht verwiesen. (Vgl. § 113 AO.)

Für das IStR. ist lediglich die Frage der Geschäftsfähigkeit von Bedeutung; die Grundsätze über die Vertretung und Vollmacht, sowie die Frage der Haftung für Gesellschaftsschulden spielen hier

[16a]) Vgl. Wacke, Steuerrecht und Rechtsneubau, S. 60.

keine Rolle; denn diese Grundsätze sind letzten Endes für die Frage der staatl. Zust. und für die Steuerpflicht belanglos. Bei zwischenstaatlich gelagerten Fällen kann es sein, daß das IPR. als Teil des inländischen Rechts einzugreifen hat. (Art. 7, I, EG.)

Teilweise werden im Steuergesetz Privatrechtsbegriffe gebraucht, ohne daß ausdrücklich auf das Privatrecht verwiesen ist. So sind z. B. die Begriffe AG., GmbH., Stiftung usw., wie sie § 1 des KStG. verwendet, ohne weiteres dem Privatrecht zu entnehmen. Das Steuerrecht benutzt auch güterrechtliche und erbrechtliche Begriffe, die unmittelbar aus dem Privatrecht zu bestimmen sind. Auch hier hat gegebenenfalls das IPR. einzugreifen. So kann beispielsweise die Frage, ob eine Gütergemeinschaft besteht, oder ob eine Person der gesetzliche Erbe ist, für die Steuerpflicht ausschlaggebend sein. Nach dem IPR. hat alsdann das Recht des Staates Auskunft zu geben, dem der Mann zur Zeit der Eheschließung angehört hat (Art. 15 EG.) bzw. das Recht des Staates, dem der Erblasser zur Zeit seines Todes angehörte (vgl. Art. 24 Abs. 1 und Art. 25 EG.).

Es kann aber auch sein, daß das Steuergesetz diesen Privatrechtsbegriffen in einer besonderen Definition einen eigenen steuerrechtlichen Inhalt gibt.

So ist z. B. der steuerrechtliche Wohnsitz in § 13 StAnpG. anders als der privatrechtliche Wohnsitz des § 7 BGB. bestimmt. Im Steuerrecht kommt es nicht allein auf die ständige Niederlassung an; es muß vielmehr die Absicht hervortreten, die Wohnung beizubehalten und zu benutzen.

Auch der Begriff des Eigentümers ist im Steuerrecht anders gefaßt wie im Privatrecht. Nach § 98 AO. wird als Eigentümer im Sinne der Steuergesetze behandelt, „wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt". Steuerrechtlich ist also schon der Eigenbesitzer ein Eigentümer.

Der Begriff des Wohnsitzes ist im IStR. der wichtigste A.Punkt. Der Begriff des Eigentümers hat z. B. für den Eigentumsübergang von Grundstücken nach dem Grunderwerbssteuerrecht und damit auch für das IStR. Bedeutung.

Die Entscheidung darüber, ob ein Rechtsgeschäft nichtig ist, kann im Steuerrecht und auch im IStR. ausschlaggebend sein. So kann z. B. die Erbschaftssteuerpflicht von der Frage der Gültigkeit eines Testaments abhängen; auch kann es wesentlich sein, ob ein Rechtsgeschäft wegen Sittenwidrigkeit nichtig ist.

Hier gilt der Grundsatz, daß die Beteiligten die Nichtigkeit steuerrechtlich so lange gegen sich gelten lassen müssen, bis die Wirkungen des Rechtsgeschäfts rückgängig gemacht sind.[15]) Hier ist also infolge der besonderen öffentlich-rechtlichen Natur des Steuerpflichtverhältnisses zunächst eine Uebernahme des privatrechtlichen Begriffs der Nichtigkeit nicht möglich. Erst insoweit die Wirkungen des Rechtsgeschäfts wieder rückgängig gemacht sind, kann die Nichtigkeit geltend gemacht werden.

Eine Frage des IStR. ist z. B. gegeben, wenn die Nichtigkeit einer an sich steuerpflichtigen Schenkung geltend gemacht wird. Die Nichtigkeit kann grundsätzlich für die Frage der Steuerpflicht erst dann berücksichtigt werden, wenn das Geschenk wieder zurückerstattet worden ist.

[15]) Vgl. RFH. 10/240.

3. Kapitel:

RECHTSQUELLEN DES IStR.

Rechtsquelle des IStR. ist immer das innerstaatliche Recht. Dazu gehört nicht nur das Steuerrecht, sondern subsidiär auch das gesamte übrige Recht des Staates, soweit die Steuergesetze darauf verweisen. Oberste Richtschnur ist auch für das deutsche IStR. die nationalsozialistische Weltanschauung und die von ihr geformten allgemeinen Rechtssätze.

Daneben verpflichten den Staat die von ihm abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge zu einer bestimmten Abgrenzung seiner Steuergewalt. Dazu gehören in erster Linie die Dbstg.Abk.; es enthalten aber auch Handels- und Schiffahrtsabkommen steuerrechtliche Vorschriften.

Mit der Ratifikation des Vertrages ist der Staat völkerrechtlich verpflichtet, die vertraglichen Bestimmungen einzuhalten und für ihre Vollziehung Sorge zu tragen. Die staatlichen Organe, insbesondere die einzelnen Steuerbehörden sind aber damit noch nicht gebunden; auch der Stpfl. kann sich noch nicht darauf berufen. Die Durchführung der Abk. erfolgt vielmehr erst auf Grund staatlicher Durchführungsvorschriften. Das Völkerrecht wird also niemals als Völkerrecht, sondern nur als innerstaatliches Recht wirksam, nachdem es durch „Umschaltung" innerstaatliches Recht geworden ist.[1])

[1]) Vgl. hierzu das Urteil des RFH. Bd. 21/72, wo ausgeführt wird, daß die Normen des Völkerrechts sich ausschließlich an die Staaten, nicht an die einzelnen Staatsorgane oder an die Staatsbürger richten. Für sie sei nur das innerstaatliche Recht maßgebend, das Völkerrecht aber nur insoweit, als es durch Gesetz oder Gewohnheitsrecht in Landesrecht umgewandelt worden ist. Alle zwischenstaatlichen Abmachungen würden erst durch „Umguß", „Umsetzung" oder „Umwandlung" von Völkerrecht in

Gibt es neben diesen auf besonderer Vereinbarung beruhenden völkerrechtlichen Bestimmungen auch allgemein gültige Regeln des Völkerrechts, die den Staat berechtigen oder verpflichten, bei der Abgrenzung seiner staatlichen Zuständigkeit in Steuersachen eine bestimmte Ordnung einzuhalten?

Von Anfang an ist grundsätzlich festzuhalten, daß jeder Staat völlig frei in der Ausgestaltung des Anwendungsbereichs seiner Steuergesetze ist. Diese Freiheit ist dem Staat nicht etwa vom Völkerrecht verliehen, so daß er gleichsam berechtigt ist, von dieser Freiheit Gebrauch zu machen; sie ist vielmehr eine Folge der Souveränität des Staates.

Die Frage beschränkt sich also darauf, ob es allgemein anerkannte Regeln des Völkerrechts gibt, die einen Mißbrauch dieser Freiheit verbieten und den Staat verpflichten, von der Erfassung eines Steuertatbestands Abstand zu nehmen.

Die der völkerrechtlichen Gemeinschaft angehörenden Staaten sind zur gegenseitigen Anerkennung als unabhängige Mitglieder dieser Gemeinschaft verpflichtet. Aus dieser Verpflichtung zur Anerkennung lassen sich für das Gebiet des Steuerrechts die folgenden Grundsätze herleiten:

1. Der Staat ist verpflichtet, seine Rechtsordnung gegenüber der Ordnung anderer gleichgeordneter Staaten überhaupt irgendwie abzugrenzen. Die Freiheit zur Ausgestaltung des Anwendungsbereichs seines Rechts umfaßt nicht die Freiheit, alle Tatbestände, die sich irgendwie auf der Welt ereignen, zu erfassen. Aus dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung folgt vielmehr, daß jeder Staat auch den anderen Staaten für ihren Bereich die Aufstellung von ähnlichen Steueransprüchen und die Möglichkeit ihrer Durchsetzung zugestehen muß.

Landesrecht für die Behörden und die Stpfl. Verbindlichkeit erlangen. Reu spricht hier von einer „Umschaltung" in innerstaatl. Recht. Vgl. Reu, Anw. fr. R., S. 9. Im Völkerrecht spricht man von der „Transformation". Vgl. Walz, Völkerrecht und staatl. Recht, S. 147 und v. Verdroß, Die Einheit des rechtlichen Weltbildes, Tübingen 1923. Verdroß setzt sich hier eingehend mit dem Verhältnis von Völkerrecht und staatlichem Recht auseinander.

Eine Verletzung dieses Grundsatzes ist aber in der Praxis kaum denkbar; denn kein Staat wird seine Zuständigkeit auf solche Tatbestände ausdehnen, bei denen er von Anfang an damit rechnen muß, daß er seinen Steueranspruch nicht verwirklichen kann. Selbst wenn also keine ausdrückliche Abgrenzung des Geltungsbereichs der Steuergesetze gegeben ist, wird ihre Handhabung durch die von der Möglichkeit der Durchsetzung des Steueranspruchs gezogene Grenze bestimmt werden. Diese Möglichkeit ist aber schließlich begrenzt durch die gebietsmäßige Beschränkung der Tätigkeit der Steuerbehörden.

So wird die bloße Bestimmung, daß natürliche Personen Vermögenssteuer von ihrem Vermögen zu bezahlen haben, bei ihrer Handhabung durch die Steuerbehörden eine Abgrenzung schon dadurch erfahren, daß der Steueranspruch immer nur dann verwirklicht werden kann, wenn sich Vermögensteile oder der Stpfl. selbst im Inland befinden. Alle anderen Fälle ohne jede Inlandsberührung scheiden automatisch aus.

2. Daraus folgt der weitere Grundsatz, daß ein Staat Tatbestände ohne jede wirkliche Inlandsbeziehung nicht erfassen darf. Der Tatbestand muß wenigstens eine einzige engere Beziehung zum Inland aufweisen.[2])

So ist es beispielsweise mit dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung nicht vereinbar, wenn die ungarischen Steuerbehörden für Warenlieferungen von Rumänien nach Deutschland, die auf dem Transitweg ungarisches Staatsgebiet berühren, eine USt. erheben würden.

Keine wirkliche Inlandsbeziehung liegt nach allgemeiner Rechtsüberzeugung dann vor, wenn Ausländer sich nur vorübergehend kurze Zeit im Inland aufhalten, ohne dabei Erwerbszwecke zu verfolgen. Die Erhebung einer ESt. oder VSt. von solchen Personen ist daher völkerrechtlich unzulässig. Bei den Verbrauchssteuern dagegen reicht, wie aus der Natur dieser Steuern sich ergibt, die durch den Verbrauch im Inland angeknüpfte Beziehung auch bei nur vorübergehend im Inland weilenden Personen schon aus.

[2]) Vgl. Verdroß, Völkerrecht, S. 172.

3. Der Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung wirkt sich auch dahin aus, daß kein Staat berechtigt ist, im fremden Staatsgebiet Handlungen unter Androhung oder Anwendung staatlicher Machtmittel vorzunehmen, um seine Steueransprüche geltend zu machen und zu verwirklichen. Darin liegt ein Eingriff in die Gebietshoheit eines anderen Staates, der nach allgemeiner Rechtsüberzeugung unzulässig ist: die Souveränität eines Staates über sein Gebiet schließt jeden Staat davon aus, im fremden Gebiet Handlungen vorzunehmen.[3])

So ist es z. B. unzulässig, wenn ein Steuerbeamter bei der im Ausland gelegenen Filiale eines deutschen Unternehmens vorsprechen würde und die Vorlage der Bücher zur Nachprüfung verlangt. Etwas anderes ist es, wenn die inländische Filiale gezwungen wird, die Bücher ihrer ausländischen Zweiggesellschaft vorzulegen.

In der Praxis sind jedoch solche Fälle, in denen eine Verletzung dieser Völkerrechtsregeln zu erblicken ist, äußerst selten. Jeder Staat wird sich selbst angemessene Grenzen ziehen, wenn er sich von der Völkerrechtsgemeinschaft nicht ausschließen will. Setzt er seine Steueransprüche rigoros in allen nur erreichbaren Fällen durch, so muß er damit rechnen, daß der betroffene Staat gegenüber seinen Staatsangehörigen ebenfalls keine Rücksicht nimmt.[4])

4. Eine heute allgemein anerkannte Regel des Völkerrechts ist die Sonderbehandlung der Exterritorialen; diese spielt auch im Steuerrecht eine Rolle.

Der Exterritorialität unterliegen die Missionschefs und die übrigen Mitglieder der diplomatischen Vertretungen einschließlich der Militär-, Marine- und Presse-Attachés. Eine sog. abgeleitete Exterr. besitzen die im gemeinsamen Haushalt mit diesen lebenden Familienangehörigen und Hausgehilfen, sofern sie nicht die Staatsangehörig-

[3]) Vgl. Reu, Staatl. Zust., S. 75.

[4]) Vgl. RFH. in RStBl. 1935/1159. In diesem Urteil wird darauf hingewiesen, daß eine restlose Durchführung des Steuerzwecks wirtschaftliche Nachteile für das Volksganze im Verhältnis zum Ausland bringen könnte, die schwerer wiegen, als der durch die Besteuerung erzielten Gewinn.

keit des Empfangsstaates haben. Die abgeleitete Exterr. erstreckt sich auch auf die Gesandtschaftsgebäude und die Wohnungen der diplomatischen Vertreter.

Grundsätzlich unterliegen auch die Exterr. den allgemeinen Normen des Empfangsstaates. Die Exemption geht aber in einzelnen Bereichen so weit, daß bestimmte Normen für diese nicht gelten. Diese „Ausnahme von der Staatshoheit" besteht vor allem im Steuerrecht.[5]) In § 9 StAnpG heißt es, daß die Steuerpflicht gegenüber Personen eingeschränkt ist, denen auf Grund allgemeiner völkerrechtlicher Ueberzeugung Befreiung zusteht. Diese Bestimmung bezieht sich vor allem auf die Exterr.

Die Exterr. genießen jedoch steuerliche Vorteile nur insoweit, als die betreffende Steuerart mit der exterr. Stellung dieser Personen im Zusammenhang steht; sie sind also von allen an die Person des Stpfl. geknüpften Steuern befreit (z. B. von der unbeschränkten ESt. und unbeschränkten VSt.). Auch die im Eigentum des Absendestaates stehenden Gebäude sind von den Grundsteuern ausgenommen. Eine Ausnahme von der Exterritorialität ist aber dann zu machen, wenn ein steuerlicher Tatbestand vorliegt, der nicht durch die Exterr. gedeckt wird. So unterliegen exterr. Personen, wenn sie im Inland einen privaten Grundbesitz haben, damit auch den inländischen Grundsteuern. Betreiben sie Handelsgeschäfte im Inland oder beteiligen sie sich an einem inländischen Unternehmen neben ihrer amtlichen Funktion, so sind sie mit diesem Vermögen und den Einkünften daraus beschränkt steuerpflichtig.

Die Exterritorialität greift also grundsätzlich dann nicht durch, wenn eine Steuer ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. an den Zusammenhang des Steuerobjekts mit dem Inland anknüpft.

Ist danach die staatl. Zust. hinsichtlich einzelner Steuerarten gegenüber einer exterr. Person gegeben, so folgt daraus, daß die von dieser geschuldeten Steuern auch im Wege der Zwangsvollstreckung

[5]) Vgl. Verdroß, Völkerrecht, S. 213.

beigetrieben werden können. Die Zwangsvollstreckung hat sich jedoch auf die Gegenstände zu beschränken, die nicht von der Exterr. gedeckt werden.[6])

Einen grundsätzlichen Versuch, das Verhältnis von Völkerrecht und Steuerrecht zu bestimmen, hat Isay unternommen:[7])

Isay versucht nachzuweisen, daß es neben dem positiven IFinR. auch ein sog. „reines IFinR." geben würde, das dem Völkerrecht angehören soll. Dieses enthalte für alle Steuerarten genau festgelegte Grenznormen, die für jeden Staat verbindlich sein müßten. Es sollen also die Vorschriften des Steuerrechts der einzelnen Staaten insoweit außer Kraft gesetzt werden können, als diese die Schranken des reinen IFinR. übertreten. Isay begründet dies damit, daß jeder Steuer eine Grenznorm entsprechen müßte und daß in Ermangelung ausdrücklicher Begrenzung es ein im Zweifel geltendes Recht geben würde, das die Grenznorm bestimmt. Man könne feststellen, daß sich das positive Recht der Kulturstaaten bei bestimmten Steuern an gewisse Grenzen halte, und zwar unabhängig davon, ob die Steuer uneinbringbar ist oder eine Durchführung des Steueranspruchs Erfolg verspricht. Aus der Tatsache, daß der Gesetzgeber von einer Besteuerung absieht, obwohl er in der Lage wäre, den Anspruch zu verwirklichen, könne man folgern, daß er „das dunkle Empfinden" habe, dadurch eine bestimmte

[6]) In einer Entscheidung vom 28. 5. 1927 hat der RFH. ausgeführt, daß das Finanzamt an der zwangsweisen Beitreibung der festgesetzten Steuerschulden durch die Exterritorialität nur insoweit gehindert ist, als durch eine Zwangsvollstreckung die reibungslose Durchführung der Aufgaben eines Exterr. gefährdet würden. Zwangsmaßnahmen seien daher gegen die Person des Exterr. ausgeschlossen sowie hinsichtlich der zur Ausübung seiner Tätigkeit erforderlichen Gegenstände unzulässig, nicht dagegen hinsichtlich anderer dem Zugriff der Steuerbehörden unterliegender Vermögensstücke, die mit der Ausübung dieser Tätigkeit nichts zu tun haben. Voraussetzung sei auch hier, daß ein Steueranspruch gegen die Person des Exterr. besteht. Nach allgemein anerkannten völkerrechtlichen Grundsätzen beziehe sich die Befreiung der Exterr. von den Personalsteuern nicht auf die Einkünfte oder Vermögensbestandteile, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Vgl. RFH. in RStBl. 1927/186.

[7]) Vgl. Isay, IFinR., §§ 11 ff.

Grenze zu überschreiten und Völkerrecht zu verletzen. Die Aufstellung eines Systems, durch das das staatliche Dürfen ohne Rücksicht auf die Rechtsgestaltung in den einzelnen Ländern bestimmt wird, sei aus wissenschaftlichen Gründen heraus angebracht. Man könne damit die Rechtmäßigkeit von Zuständigkeitsvorschriften kritisch nachprüfen und an Hand dessen sagen, wann eine solche Vorschrift — de lege ferenda — in Zukunft erlassen oder nicht erlassen werden dürfe. Isay ist der Auffassung, daß im Zweifel die Staaten ihr Steuerrecht diesen Forderungen anpassen würden. Diese Regeln eines reinen IFinR. könnten schließlich auch zur Ausfüllung von Lücken des staatlichen StR. herangezogen werden. Sollte das einzelstaatliche Recht keine Vorschrift für den vorliegenden zwischenstaatlich gelagerten Fall enthalten, so sei davon auszugehen, daß die Uebereinstimmung mit den Sätzen des reinen IFinR. bei der Entscheidung bewahrt bleiben müßte. Diese Forderungen würden schließlich beim Abschluß internationaler Verträge mit steuerrechtlichem Inhalt von selbst berücksichtigt werden. Allerdings würden die vertragschließenden Staaten sich vornehmlich von der Wahrnehmung ihrer eigenen Interessen leiten lassen und sich praktisch höchstens unbewußt an diese Forderungen halten.

In diesem letzten Punkt mag Isay, um es vorwegzunehmen, allerdings recht haben. Im übrigen muß aber folgendes entgegengehalten werden:

Die Besteuerung eines Tatbestandes, der Beziehungen zu einem anderen Staat unterhält, ist — wie oben schon festgestellt — noch lange kein Eingriff in die Souveränität des Staates.

Diese Beschränkungen der staatlichen Steuerhoheit aus einem reinen IFinR. heraus sind aber unmöglich, da es ein Völkerrecht, das solche Schranken enthält, nicht gibt. Grundsätzlich ist die Regelung der Steuerangelegenheiten eine Sache, die nur den betreffenden Staat etwas angeht. Auch allgemeine völkerrechtliche Normen, die es gestatten, der Steuerhoheit grundsätzliche Grenzen in diesem

Maß zu ziehen, gibt es nicht. Selbst in der Zukunft wird es nicht möglich sein, solche Regeln zu finden.[8])

Gegenüber der Ansicht Isay's, daß sich das positive Recht der Staaten schon an bestimmte Grenzen hält, genügt es, auf die Tatsache der Dbstg. und den dadurch geschaffenen — keineswegs begrüßenswerten — Zustand hinzuweisen. Die Staaten passen also von sich aus ihr Steuerrecht diesen Forderungen nicht an. Im Bereich des IStR. fehlt es an einer übergeordneten Autorität, die imstande wäre, diesen Forderungen Anerkennung zu verschaffen und ihre Durchführung zu überwachen. Etwas anderes ist es im interterr. Steuerrecht. Der Machtspruch des übergeordneten Bundesstaates kann mit bindender Wirkung derartige Richtlinien für die Abgrenzung der Steuergewalt der einzelnen Glieder geben und auch durchsetzen.

So gibt z. B. die schweiz. Bundesverfassung in Art. 46 Abs. 2 für die Verteilung der den Kantonen zustehenden Steuerhoheit die bindende Anordnung, daß interkantonale Dbstg. unzulässig ist.[9]) Auch ist in den Vereinigten Staaten in der Rechtsprechung durch den Federal Supreme Court die Unzulässigkeit einer interterr. Dbstg. entwickelt worden.[10])

Hinzu kommt schließlich, daß im Bereich des IStR. aus diesen Gründen eine Verletzung der Grundsätze des reinen IFinR. keine Völkerrechtsfolge nach sich ziehen kann.[11])

Trotz des Fehlens eines reinen IFinR. gibt es aber dennoch Fälle, in denen ausnahmsweise allgemeine Regeln des Völkerrechts einen Einfluß auf die Abgrenzung der Steuergewalt der Staaten haben können. In den folgenden Beispielen können nun immerhin Be-

[8]) Vgl. Dorn in Verhandlungen des 33. Juristentages 1925, S. 504 ff. Dorn meint, daß es „zur Zeit an solchen Normen fehlen würde". Spitaler ist hoffnungsvoller und glaubt, es könne sich hier höchstens um werdendes Recht handeln. Jedoch könne nicht behauptet werden, daß es bereits bestehen würde. Vgl. Spitaler, Dbstg., S. 550.

[9]) Vgl. Blumenstein, Schweiz. Steuerrecht, S. 131.

[10]) Vgl. Harding, Double taxation of Property und Income. S. 28.

[11]) Mit Recht bezeichnet Reu die Konstruktionen Isay's als „reinstes Naturrecht oder überhaupt ins Reich der Fabel gehörig". Vgl. Reu, Staatl. Zust., S. 74.

denken auftauchen, ob hier nicht allgemeine völkerrechtliche Grundsätze eingreifen und eine Anwendung des inländischen Steuergesetzes verbieten:

Die Besteuerung von ausländischen Staatsangehörigen, die im Inland ihren Wohnsitz haben, wegen des in ihrem Heimatstaat erzielten Einkommens, wie dies bei der unbeschränkten ESt. der Fall ist.

Die Besteuerung von ausländischen Grundstücken eines Inländers mit einer Grundsteuer im Inland.

Die Erbschaftsbesteuerung von im Ausland verstorbenen Ausländern, deren Vermögen im Ausland liegt, sofern die Erben Inländer sind oder umgekehrt die Erhebung einer ErbSt. auf einen im Ausland gelegenen Nachlaß eines ausländischen Erblassers, der zur Zeit seines Todes im Inland Wohnsitz hatte, auch wenn die Erben Ausländer sind und im Inland keinen Wohnsitz haben.

Die Erhebung einer ESt. von dem Einkommen aus einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, die nur bestimmte Erzeugnisse verarbeitet und diese an die Zentrale liefert, ohne daß sie im Inland Verkäufe tätigt.

Die Erhebung einer Sondersteuer von ausländischen Staatsangehörigen mit inländischem Wohnsitz zum Zwecke der Kriegsführung gegen eine ausländische Macht.

Hierzu ist zu sagen, daß schon deswegen von Völkerrechtswidrigkeit nicht gesprochen werden kann, weil in keinem der Fälle ein Eingriff in den dem fremden Staat zugehörigen Bereich festzustellen ist. Eine Völkerrechtsverletzung würde nur dann gegeben sein, wenn überhaupt keine Beziehung zum Inland besteht.

Die Besteuerung ausländischer Staatsangehöriger, die unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, erfolgt nicht unmittelbar an der Einkommensquelle im Gebiet des fremden Staates, sondern durch Beitreibung der Steuer von der im Inland befindlichen Person des Stpfl.; sofern die ausländischen Einkünfte im Ausland verbleiben, haftet das übrige Vermögen des Stpfl., soweit es im Inland erreichbar ist.

Das gleiche gilt für die ErbSt. hinsichtlich des Teils des ausländischen Nachlasses, der den inländischen Erben zugeflossen ist.

Schwieriger ist es im dritten Fall; aber auch hier bleibt für die inländische Steuerbehörde noch die Möglichkeit, für ihre Steuerforderung sich an das zur Wohnung gehörende bewegliche Vermögen des Erblassers zu halten, selbst wenn dieser im Inland kein sonstiges Vermögen besitzen sollte.

Die Besteuerung einer inländischen Betriebsstätte ist schon aus der wirtschaftlichen Zugehörigkeit derselben zum Inland gerechtfertigt, selbst wenn ihr Gewinn ausschließlich im Ausland „realisiert" werden sollte.

Die tariflich höhere Einstufung von Ausländern ist eine Frage des Fremdenrechts; sie ist ihrem Gegenstand nach eine rein innerstaatliche Angelegenheit. Auch gegen die Erhebung einer Kriegssteuer in der Art eines Kriegszuschlags auf die ESt. von Ausländern, die im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sind, ist vom völkerrechtlichen Standpunkt aus nichts einzuwenden. Diese Steuer bildet lediglich einen Zuschlag zu der an sich geschuldeten ESt. Aber auch wenn sie als eine neue selbständige Steuer erhoben würde, wäre die Erfassung von Ausländern zulässig; denn die Ausländer und die inländischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmungen, die im Inland einen Lebens- oder Geschäftsmittelpunkt haben, nehmen Anteil an dem Schutz und der Sicherheit, den die militärischen Einrichtungen und Maßnahmen gewährleisten. Auch Ausländer, die während eines Krieges im Inland bleiben, müssen sich den Geboten der Kriegsführung unterordnen.

Zusammenfassend kann also festgestellt werden:

Rechtsquelle des IStR. ist immer das innerstaatliche Recht.

Es verpflichten den Staat aber auch mit anderen Staaten getroffene Vereinbarungen und ausnahmsweise allgemein gültige Regeln des Völkerrechts, bei der Festlegung seiner Steuergewalt bestimmte Grenzen einzuhalten. Es gibt daher auch ein völkerrechtlich gebundenes IStR.

Die staatlichen Steuerbehörden haben ausschließlich auf den In-

halt ihres eigenen Steuerrechts zu achten, ohne sich auf eine Prüfung der Frage einzulassen, wie weit der Inhalt des eigenen Steuerrechts im gegebenen Fall den Anforderungen des Völkerrechts genügt.

Diese völkerrechtliche Verpflichtung hat aber ihre Grenzen. Sie kann nur soweit gelten, als die nationalen Interessen des Staates dabei gewahrt bleiben. Der Vorrang der völkischen Lebensordnung beansprucht gerade im Gebiet des Steuerrechts besondere Geltung. Hält es der staatliche Gesetzgeber für notwendig, einen zwischenstaatlich gelagerten Sachverhalt zu erfassen, dann ist dies allein schon aus dem Vorrang der nationalen Interessen gegenüber den Interessen der Völkergemeinschaft heraus gerechtfertigt.

Eine Völkerrechtsverletzung ist praktisch nur dann denkbar, wenn ein Staat seine Zuständigkeit in Anspruch nimmt, ohne daß irgend welche Berührungspunkte bestehen und die Belange seines Volkes dies verlangen. Dieser Fall ist immer dann gegeben, wenn ein reiner Willkürakt vorliegt, der eine durch nichts gerechtfertigte Unbilligkeit enthält. Eine Völkerrechtsverletzung liegt auch darin, wenn ein Staat sich über die in einem Staatsvertrag enthaltene Regelung hinwegsetzt.

4. Kapitel.

INTERNATIONALE DOPPELBESTEUERUNG ALS FOLGE EINER STAATLICHEN ZUSTÄNDIGKEITSHÄUFUNG.

1.

Zulässigkeit von internationaler Doppelbesteuerung.

Ausgehend von dem unbedingten Vorrang der Lebensinteressen des Staates muß gefolgert werden, daß der staatliche Gesetzgeber bei der Ausgestaltung seines IStR. in keiner Weise Rücksicht auf das IStR. anderer Staaten zu nehmen hat. So ist es für ihn gleichgültig, wenn wegen der Verschiedenheit der Anknüpfung derselbe steuerliche Tatbestand ganz oder teilweise auch von einem anderen Staat für sich in Anspruch genommen wird. Die Folge ist alsdann, daß eine Zuständigkeit mehrerer Staaten hinsichtlich ein und desselben Steuertatbestandes, also eine Zuständigkeitshäufung gegeben ist. Die darin liegende mehrfache steuerliche Erfassung bezeichnet man als internationale Doppelbesteuerung.

Das Problem der internationalen Dbstg. und der Beseitigung und Milderung ihrer Folgen ist von besonderer Bedeutung angesichts der starken wirtschaftlichen Verflechtung der Kulturstaaten von heute. So haben zahlreiche Unternehmungen in den Ursprungsländern ihrer Rohstoffe oder in Ländern mit für sie günstigen Absatzbedingungen Zweigniederlassungen errichtet. Auch die ungleiche Verteilung der Kapitalien hat Unternehmungen veranlaßt, sich an Unternehmungen in kapitalärmeren Ländern zu beteiligen, sei es unmittelbar oder durch Vermittlung von zu diesem Zweck gegründeten Zwischengesellschaften (Holdings). Andererseits haben sich aus wirtschaftspolitischen Gründen Unternehmungen bestimmter Wirtschaftszweige zusammen-

geschlossen zu Trusts, die in verschiedenen ihnen angeschlossenen Ländern Unternehmungen besitzen.[1])

Diese im Ausland tätigen Gesellschaften müssen regelmäßig davon ausgehen, nicht nur im Heimatstaat, sondern auch dort, wo sie eine Niederlassung haben, von einer Einkommensteuer erfaßt zu werden. Der Heimatstaat wird dabei grundsätzlich das Unternehmen mit seinem gesamten Einkommen einschließlich des aus dem Ausland fließenden Einkommens zur Besteuerung heranziehen. Ferner wird jeder Staat bestrebt sein, ausländische Unternehmungen, die Zweigstellen in seinem Gebiet haben, mindestens mit ihrem gesamten inländischen Einkommen zu erfassen.

Aus dieser den meisten Staaten wohl gemeinsamen Grundhaltung entspringen die in der Praxis häufigsten Fälle von Dbstg. Zur Erläuterung die folgenden Beispiele:

Ein Unternehmen mit Sitz und Leitung in Deutschland unterhält in New-York eine Niederlassung in der Form eines Gewerbebetriebs. In Deutschland ist dieses Unternehmen auf Grund des deutschen EStG. bzw. KStG. mit seinen gesamten Einkünften unbeschränkt steuerpflichtig. Gleichgültig ist, ob die zum Gesamteinkommen gehörenden Einkünfte im Inland oder durch die Tätigkeit der New-Yorker Geschäftsstelle erzielt wurden. Andererseits werden die durch die New-Yorker Niederlassung erzielten Einkünfte von der Bundeseinkommensteuer in USA. — ganz zu schweigen von der Staatseinkommensteuer des Staates New-York — herangezogen. Bei der steuerlichen Gewinnermittlung in Deutschland wird die in USA. bezahlte ESt. nicht berücksichtigt.

Ein deutscher Kaufmann, der eine gewerbliche Niederlassung in USA. hat, verlegt seinen bisherigen Wohnsitz von Deutschland nach Frankreich. In Frankreich würde er auf Grund des dort gegründeten Wohnsitzes unbeschränkt einkommensteuerpflichtig; in USA. hat er ESt. von den dort erzielten Einkünften zu zahlen;

[1]) So weiß Bühler davon zu berichten, daß einige deutsche Gesellschaften mehr als 100 Niederlassungen oder Tochtergesellschaften in fast allen Ländern der Welt besitzen. Vgl. Bühler, Deutsches Recht — JW. 1939, S. 149.

unter der Geltung des deutschen EStG. vom Jahre 1920[2]) wäre er noch für 2 Jahre nach Aufgabe eines Wohnsitzes in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gewesen. Hier wäre also der Fall eingetreten, daß sogar drei gleichberechtigte Steuerhoheiten miteinander konkurrieren. Auf ein drittes Beispiel auf dem Gebiet der ErbSt. sei noch hingewiesen: A. besitzt die Staatsangehörigkeit des Landes X. Sein letzter Wohnsitz war im Staate Y. Der Erbe ist Angehöriger des Staates R., wo er auch seinen Wohnsitz hat. Aus der Verschiedenartigkeit der Stellung der ErbSt. im Steuersystem dieser Staaten ergibt sich die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung in folgender Weise. Die Staaten X. und Y. erheben eine ErbSt., die ihrem Wesen nach eine Ergänzung der von dem Erblasser zu seinen Lebzeiten geschuldeten Steuern sein soll. Staat X. erfaßt daher diesen Nachlaß, weil er der Heimatstaat des A. ist, Staat Y. dagegen, weil der Erblasser A. seinen letzten Wohnsitz dort gehabt hat und deshalb auch einkommensteuer- und vermögensteuerpflichtig war. Ist die ErbSt. im Staate R. als eine Vermögenszuwachssteuer aufgebaut, die der Erbe zu tragen hat, so besteuert R. diesen Nachlaß, weil der Erbe seine Staatsangehörigkeit hat oder weil er in seinem Gebiet Wohnsitz hat oder zur Zeit des Erbfalls gehabt hat. Es könnte schließlich auch ein vierter Staat als Staat der belegenen Sache eine ErbSt. erheben, wenn sich das Nachlaßvermögen oder Teile desselben in seinem Gebiet befinden.

Wie oben ausgeführt, kann jeder Staat seine Steuerhoheit soweit ausdehnen, als es ihm in der Verfolgung seiner nationalen Belange erforderlich erscheint. Er ist daher auch berechtigt, seine staatliche Zuständigkeit zu begründen, ohne danach zu fragen, ob auch ein anderer Staat den gleichen Sachverhalt seiner Steuerhoheit unterwirft.

Einen allgemeinen völkerrechtlichen Grundsatz, der konkurrierende Zuständigkeit unter mehreren Staaten überhaupt verbietet, gibt es im Steuerrecht ebensowenig wie im Zivil- und Strafrecht.[3]) Eine

[2]) Vgl. EStG. vom 29. 3. 1920, das abgelöst wurde durch das EStG. vom 10. 8. 1925, § 2, Abs. 1.

[3]) Vgl. Reu, Staatl. Zust., S. 58.

solche Norm ist weder zwischenstaatlich anerkannt noch von den nationalen Steuergesetzen übernommen worden.[4]) Wer soll auch ein solches Verbot gegenüber dem auf gesetzlicher Grundlage beruhenden staatlichen Steueranspruch durchsetzen? Die gegeneinander stehenden Steuertatbestände fußen auf dem Boden positiver Rechtsgestaltung. „Was die Steuerrechtsordnung billigt, kann der Jurist nicht als verboten bezeichnen." [5])

Ausgehend von dem Vorhandensein eines reinen IFinR. glaubt jedoch Isay feststellen zu können, wann eine Zuständigkeitsregelung, die zu einer Doppelbesteuerung führt, zulässig und wann sie unzulässig ist.[6]) Vom völkerrechtlichen Standpunkt aus habe der Staat, der seine Zuständigkeit danach unzulässigerweise in Anspruch genommen habe, alsdann zu weichen. Eine solche Auffassung ist aber ebenso unhaltbar wie die Lehre vom reinen IFinR. selbst. Auch hier wird die Frage nicht beantwortet werden können, wer den zurückweichenden Staat denn dazu zwingen soll.

Die „von so Vielen als selbstverständlich betrachtete Norm", daß int. Dbstg. unzulässig sei, gibt es also nicht. Liegt der Fall einer Doppelbesteuerung vor, so hat deshalb der Steuerpflichtige auch kein Recht, gegen eine dieser Steuern bei dem einen oder dem anderen Staat sich zur Wehr zu setzen, weil er mehrfach belastet ist. Die Grenzen der staatlichen Steuerhoheit werden nicht durch die Tatsache eingeschränkt, daß eine doppelte Belastung des Steuerpflichtigen eintritt.

Solange das positive Recht Regeln enthält, die zu einer Dbstg. führen, ist die Behebung derselben für den rechtswissenschaftlichen Betrachter nur eine Frage de lege ferenda. Aus wirtschaftlichen Erwägungen heraus ist die Dbstg. allerdings unerwünscht und meistens sehr schädlich. Auch der mildeste Steuergesetzgeber wird, wenn er seine Steueransprüche auch noch so vollständig abgrenzt, Fälle von Doppelbesteuerung nicht vermeiden können. Es ist in erster Linie

---

[4]) Vgl. Schanz, FinArch. 1892; Dorn, Verhandl. des 33. Juristentages 1925, S. 504 und Bühler, JW. D. R. 1939, S. 149.

[5]) Geyler, Dbstg., S. 157.

[6]) Isay, a.a.O.

Aufgabe der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit, durch Abschluß von Staatsverträgen zur Verteilung der Steueransprüche die Dbstg. zu beseitigen oder wenigstens zu mildern.[7])

Vom Standpunkt des Steuerpflichtigen aus ergibt sich also, daß auf Grund einer Zuständigkeitshäufung voneinander unabhängige Rechtspflichten gegenüber jedem dieser Staaten bestehen. Der Steuerpflichtige schuldet dem einen Staat sowohl wie dem anderen die verlangte Steuer. Die Rechtsbeziehung zu dem einen Staat wird durch Veränderungen der zu dem anderen Staat nicht beeinflußt.

2.

Tatbestandsmäßige Voraussetzungen der Dbstg.

I. Der Begriff der int. Dbstg.

Int. Dbstg. setzt auf der Tatbestandsseite voraus,

daß dieselbe steuerpflichtige Person mit demselben Steuergegenstand für den gleichen Steuerzeitraum in mehreren Staaten zu einer gleichartigen Steuer herangezogen wird.

Also der Mehrheit der Steuergewalten entspricht die Einheit der steuerpflichtigen Person und des Gegenstands der Besteuerung, die Gleichheit des Zeitraums und die Gleichartigkeit der Steuerart.[8]) Neben die Häufung staatlicher Zuständigkeit tritt als wesentliches Kennzeichen der int. Dbstg. also die Identität des Steuersubjekts und des sachlichen Tatbestandsmerkmals.

Je nach den Voraussetzungen unterscheidet man verschiedene Arten von Dbstg.[9])

---

[7]) Vgl. von Bar, IPR., S. 317. Bar sieht eine Abhilfe der Dbstg. nur in dem Abschluß von Staatsverträgen und in der Aufstellung von Reziprozitätsklauseln. In besonders harten Fällen solle man jedoch die auswärtige Besteuerung als Befreiungsgrund gelten lassen.

[8]) Vgl. § 11 der Ersten DVO. z. EStG. Hier wird darauf abgestellt, daß eine der deutschen ESt. „entsprechende" Steuer gegeben ist.

[9]) So spricht Wengler von einem wahren „Begriffschaos", das um das Wort Dbstg. besethe. Vgl. Wengler, Dbstg., S. 26 (Diss.).

Fehlt eines der Begriffsmerkmale dieser echten internationalen Dbstg., so spricht man auch von einer unechten Dbstg. Es wird z. B. derselbe Steuerpflichtige wegen des gleichen Betrages in dem einen Staat mit einer ESt., in dem anderen Staat mit einer Vermögenszuwachssteuer erfaßt; hier fehlt es also an der Uebereinstimmung der Steuerarten.

Desgleichen unterscheidet man von der int. Dbstg. sinngemäß die interterritoriale, die interkommunale und interkantonale Dbstg. Hier wird dieselbe Person auf Grund des gleichen Tatbestands durch mehrere Hoheitsträger innerhalb eines Staatenverbandes besteuert.[10])

Im italienischen Steuerrecht unterscheidet man allgemein eine subjektive und eine objektive Dbstg. Die Dbstg. soll subjektiv sein, wenn zwei verschiedene Finanzgewalten den gleichen Gegenstand erfassen, dagegen objektiv, wenn dieselbe Steuergewalt den gleichen Gegenstand mehrfach erfaßt.[11])

Wengler vertritt die Ansicht, daß die Unterscheidung von innerstaatlicher und int. Dbstg. eine unzulängliche Differenzierung darstelle. Er unterscheidet deshalb eine Dbstg. im weiteren Sinne des Wortes und eine interne Dbstg. Diese interne Dbstg. sei im Gegensatz zur allgemeinen dann gegeben, wenn Tatbestände, die schon einmal durch Steuergesetze einer bestimmten Rechtsquelle getroffen worden sind, von anderen Steuernormen derselben Rechtsquelle teilweise oder ganz nochmals erfaßt werden.[12])

Schließlich ist auch auf die von der eigentlichen Dbstg. zu unterscheidende wirtschaftliche Dbstg. hinzuweisen. Hier wird dieselbe Steuerquelle von dem gleichen Steuergesetzgeber durch verschiedene Steuern mehrmals erfaßt. Dies ist z. B. der Fall bei der ESt. und GewSt. auf den Gewinn eines gewerblichen Unternehmens. Man rechnet dazu auch die KSt. auf den Gewinn einer

---

[10]) Vgl. Geyler, Dbstg. S. 90, der hier von einer systematischen innerstaatlichen Mehrfachbelastung spricht.

[11]) Vgl. Fasoli, Hdb. der FinWiss., III, S. 160.

[12]) Vgl. Wengler, Int. Dbstg., Diss., S. 26 f.

AG. und die Besteuerung des Dividendeneinkommens der Aktionäre durch die Kapitalertragsteuer. Der körperschaftssteuerpflichtige Gesellschaftsgewinn ist jedoch rechtlich wie wirtschaftlich kein Bestandteil des Einkommens des Aktionärs. Wirtschaftlich wäre eine Ausnahme nur denkbar bei völliger Gleichheit von Aktionär und Gesellschaft, d. i. bei Einmanngesellschaften oder Familien-AGs.[13])

Es muß also hier vor allem ein Unterschied gemacht werden zwischen int. Dbstg. und innerstaatlicher Mehrfachbelastung. Die uns allein beschäftigende int. Dbstg. ist dadurch gekennzeichnet, daß mehrere selbständige staatliche Steuerhoheiten sich gegenüberstehen. Ist die Steuerhoheit aber nur eine von der übergeordneten Staatsgewalt abgeleitete, so fehlt es an der Selbständigkeit der Steuerhoheit. In diesem Fall liegt keine int. Dbstg., sondern nur eine innerstaatliche Dbstg. vor.

Die Frage, ob int. Dbstg. gegeben ist oder nicht, ist allerdings von geringem praktischen Wert, solange die Dbstg.-Abkommen die Zuständigkeitsregelung auf Einzeltatbestände abstellen und keine Generalklauseln enthalten. Auf dem Gebiet des Steuerrechts sind solche Generalklauseln für den zwischenstaatlichen Verkehr jedoch kaum vorstellbar. Im allgemeinen wird sich ein Steuergesetzgeber dadurch nicht festlegen lassen, solange ihr Inhalt nicht genau bestimmt ist. Ohne Gegenleistung auf der anderen Seite wird er sich zur Beseitigung oder Milderung einer Dbstg. auch nicht veranlaßt sehen. Etwas anderes ist es mit solchen Generalklauseln bei der innerstaatlichen, insbesondere bei der interterritorialen Dbstg. Hier steht hinter der Generalklausel die Macht der übergeordneten Staatsgewalt und ihrer Behörden, die eine sachdienliche Auslegung treffen können.

So heißt es in Artikel 46 Abs. 2 der Schweizerischen Bundes-

[13]) Von Bar spricht von der juristischen Person, insbesondere von der AG. als von einem „Durchgangskanal", der in Wirklichkeit nicht zum wahren Genuß seines erarbeiteten Einkommens gelangen würde. Tatsächlich käme dieses Einkommen den einzelnen Gesellschaften zugute. Man müsse daher entweder die juristische Person freilassen oder den daraus bezogenen Gewinn des Aktionärs nicht besteuern. Vgl. Bar, a.a.O.

verfassung: „Die Bundesgesetzgebung hat gegen die Dbstg. die erforderlichen Bestimmungen zu treffen." Diese Bestimmungen sind jedoch nie Wirklichkeit geworden. Man kann über bloße Entwürfe nicht hinaus. Es blieb daher dem schweizerischen Bundesgericht vorbehalten, auf Grund der zahlreichen ihm zur Entscheidung vorgelegten Fälle im Laufe der Zeit ein System von bestimmten Grundregeln herauszuarbeiten. Ausgehend von dieser Bestimmung der Bundesverfassung hat sich der Grundsatz herausgebildet, daß Dbstg. mit der Bundesverfassung in Widerspruch steht und daher unzulässig ist.[14]) Diese Rechtsprechung wird heute als Ersatz für das vorgesehene Bundesgesetz angesehen.[15])

II. Die Voraussetzungen der int. Dbstg. im einzelnen.

a) Im Steuerrecht stehen sich der Steuerpflichtige und die Steuerverwaltung gegenüber. Eine Unterscheidung zwischen Steuerschuldner und Steuergläubiger ist unzweckmäßig, weil dadurch der falsche Eindruck entstehen könnte, es handle sich hier um ein dem bürgerlich-rechtlichen Schuldverhältnis vergleichbares Verpflichtungsverhältnis. Gleichbedeutend mit dem Ausdruck „Steuerpflichtiger" wird auch der Ausdruck „Steuersubjekt" verwendet.[16]) Zur Identität des Steuersubjekts ist folgendes zu sagen:

Das Steuersubjekt ist meistens nicht nur der rechtlich Verpflichtete, sondern auch wirtschaftlich der Träger der Steuerlast. Bei den sog. indirekten Steuern, vor allem bei den Verbrauchsteuern, besteht aber ein Unterschied zwischen dem Stpfl. und dem Steuerträger (Steuerdestinatar). Die Steuer wird nicht unmittelbar vom Träger der Steuerlast erhoben, sondern von einer Zwischenperson.

---

[14]) Auf Grund dieser Verfassungsvorschrift ist die Befreiung von Dbstg. als ein verfassungsmäßiges Recht im Sinne von Art. 113, Abs. 1, Ziffer 3 der BV. anzusehen. Gegen eine Dbstg. kann der Stpfl. beim Bundesgericht die verfassungsrechtliche Beschwerde gem. Art. 178 des Bundesges. über die Organisation der Bundesrechtspflege erheben. Vgl. Ruck, Schweiz. VerwR., I, S. 109.

[15]) Vgl. Blumenstein, Schweizer. StR., S. 131.

[16]) Vergl. Bühler, StR. I, S. 8 ff.

Der Verbraucher bei Zöllen und Verbrauchsteuern tritt mit der Steuerbehörde in keine oder nur in abgeschwächte rechtliche Beziehung. Der Stpfl. leistet die Steuer „vorschußweise", um sie dann im Verkehr auf den Steuerträger abzuwälzen.

Für die Dbstg. kommt es immer nur auf die Identität der Person des rechtlich Verpflichteten an, nicht aber auf den wirtschaftlich Belasteten. Im gegebenen Fall gibt über die Person des rechtlich Verpflichteten der Tatbestand des Steuergesetzes Aufschluß; aber nicht jede zivilrechtlich rechtsfähige Person ist ohne weiteres schon ein Steuersubjekt. Erforderlich ist eine besondere Anerkennung der Rechtspersönlichkeit durch das Steuerrecht. So gilt z. B. die Erbengemeinschaft, die nach BGB. als eine eigene Rechtspersönlichkeit angesehen werden kann, nach dem deutschen Steuerrecht nicht als selbständige steuerpflichtige Person.[17])

b) Mit der Gleichheit des sachlichen Tatbestandsmerkmals ist der äußere Tatbestand gemeint, von dem ausgehend das Steuersubjekt zur Steuer herangezogen wird. Dazu gehört die Identität des Steuergegenstandes.

Gegenstand der Besteuerung (Steuerobjekt) ist jede Sache oder jeder Vorgang, der die Steuerpflicht auslöst. Dies ist z. B. bei der VSt. der Besitz von Vermögen, bei der ESt. die Erzielung von Einkünften, bei der USt. die Ausführung von Lieferungen oder Leistungen und bei der ErbSt. der Erwerb von Todes wegen.

Dazu gehört aber auch, daß die zur Erhebung gelangenden Steuern gleichartig sind. Eine vollständige Uebereinstimmung der Steuern zwischen verschiedenen Ländern wird wegen der Mannigfaltigkeit der staatlichen Steuersysteme kaum vorkommen. Gleichartigkeit dürfte als gegeben anzusehen sein, wenn die Steuern im System der beiden Staaten die gleiche Aufgabe haben, d. h. wenn sie den gleichen wirtschaftlichen Erfolg herbeiführen.

Man hat versucht, zum Zwecke einer rechtlich systematischen Gruppierung einzelner Steuerarten die rechtliche Verwandtschaft

---

[17]) Vgl. Staudinger, BGB.Kommentar, Bd. 5, S. 349 und RFH. in StW. 1933 — II, 337.

der einzelnen Tatbestände zu untersuchen.[18]) Die Steuerarten sollen nach besonderen steuerrechtlichen Gesichtspunkten „ohne Berücksichtigung des wirtschaftlichen Moments nur auf Grund der rechtlichen Verwandtschaft" unterschieden werden. Die rechtliche Verwandtschaft der einzelnen Steuerarten sei „aus dem Aufbau des Gesetzes" zu entnehmen.

Von anderen Gesichtspunkten geht die finanzwissenschaftliche Einteilungsmethode aus, die u. a. direkte und indirekte, Subjekt- und Objektsteuern, veranlagte und tarifierte Steuern unterscheidet.[18a]) Diese Gruppierung ist aber nicht geeignet, die Grundlage für den Aufbau eines einheitlichen steuerrechtlichen Systems zu bilden.[18b])

Man kann auch, wie es Wengler tut, von der finanzwirtschaftlichen Funktion der Steuer ausgehen.[19]) Stimmt sie überein mit der Funktion der Vergleichssteuer, dann sind die beiden Steuerarten als identisch in diesem Sinne anzusehen. Zwei Steuern können gleiche Funktion haben, auch ohne daß die Steuertatbestände identisch sind. Umgekehrt können bei gleichen Tatbeständen die Steuern verschiedene Funktionen haben.

Das Abstellen auf den wirrtschaftlichen Erfolg wird aber den staatlichen Verhältnissen am meisten gerecht; denn die entscheidende innere Verwandtschaft einer Steuer offenbart sich am unmittelbarsten in der wirtschaftlichen Bedeutung und Auswirkung des Steuertatbestandes.[20]) Allerdings liegt ein gewisser Mangel darin, daß der Begriff des wirtschaftlichen Erfolgs ebenso wie auch der Begriff der wirtschaftlichen Funktion für eine rechtliche Ausdeutung zu allge-

[18]) Vgl. Hensel, StR., S. 86.

[18a]) Vgl. Bühler, Steuerrecht I, S. 13 ff.

[18b]) Vgl. Becker, Kommentar zur AO., 7. Aufl., S. 19, Anm. 10 zu § 1.

[19]) Vgl. Wengler, Dbstg., S. 148.

[20]) Vgl. auch die Entscheidung d. RFH. in Bd. 9, 123, wo zum Ausdruck kommt, daß die Gleichartigkeit von Steuern darin zu erblicken sei, daß sie auf gleicher wirtschaftlicher Grundlage aufbauen oder in ihrem wirtschaftlichen Erfolg auf das gleiche hinauskommen. Dies entspricht auch der grundsätzlichen Bestimmung des § 40 AO., wo gerade auf die wirtschaftliche Bedeutung des Steuergesetzes abgestellt ist.

mein gehalten ist. Eine steuerrechtliche Behandlung wird aber wegen der großen Verschiedenheit der staatlichen Steuersysteme immer von dem gegebenen Einzelfall auszugehen haben.

3.

Möglichkeiten zur Abwendung oder Milderung der int. Dbstg.

Das internationale StR. hat nicht nur Aufschluß über die Reichweite der staatlichen Steuerhoheit, sondern auch über die in den staatlichen Steuergesetzen und in Staatsverträgen enthaltenen Bestimmungen zur Vermeidung oder Milderung der Dbstg. zu geben. Wie oben schon ausgeführt, fehlt es im Bereich des IStR. an einer übergeordneten Organisationsform, die allgemein gültige Richtlinien für eine Vermeidung der Dbstg. geben und durchsetzen könnte. Daran scheitert also schon die Idee der Schaffung eines Einheitssteuerrechts für alle Staaten. Selbst eine Angleichung der Steuersysteme wird schwerlich erfolgen können. Denn immer wird es arme und reiche Staaten geben, ebenso wie Staaten mit vorwiegend landwirtschaftlichem oder solche mit vorwiegend industriellem Charakter.

Auch der Plan eines Kollektivvertrages, an dem eine Mehrzahl von Staaten beteiligt wäre, wird sich aus diesem Grund nicht verwirklichen lassen.

Aus der Verschiedenheit der Steuersysteme der an einem solchen Vertrag beteiligten Staaten wird sich eine Fülle von Einzelfragen ergeben, die in der Beziehung einzelner Staaten untereinander eine Sonderbehandlung verlangen. Der Kollektivvertrag würde dadurch von selbst zu einer Zusammenfassung mehrerer Sonderverträge werden. Beweis dafür ist das Scheitern der Bestrebungen des Comité financier des Völkerbundes. Dieses Comité hat sich Jahre hindurch bemüht, Grundsätze zur Schaffung solcher kollektiver Uebereinkommen auf dem Gebiet des IStR. zu finden.[21]) Es heißt allerdings in

[21]) Die Arbeiten dieses Komitees und der von ihm eingesetzten Sachverständigenkommission beschäftigen sich bezeichnenderweise späterhin vor allem mit der gemeinsamen Bekämpfung der Steuerflucht und dem Ausbau der Rechtshilfe. Vgl. Drucksachen des Völkerbundes C 562/1928.

der Stellungnahme der Völkerbundskommission, daß unter den heutigen Verhältnissen der Abschluß eines Kollektivvertrages noch nicht in Frage kommen könne und daher zweiseitige Verträge anzustreben seien.

Die technisch vollkommenste Lösung der Steuerverteilung zwischen konkurrierenden Staaten würde wohl darin liegen, daß der Stpfl. nur in einem Staat veranlagt und ein bestimmter Teil der Steuern an den anderen Staat abgeführt wird.[22]) Hier wird aber die Frage, welchem Staat das Vorrecht der Veranlagung zuzusprechen ist und nach welchen Grundsätzen die Veranlagung vor sich zu gehen hat, unlösbare Schwierigkeiten machen. Diese Schwierigkeiten ließen sich nur lösen, wenn eine gemeinsame übergeordnete Autorität vorhanden wäre.

Isay schlägt als Lösungsmöglichkeit die Methode der Reduktion in Anlehnung an die Reduktion des IPR. vor.[23]) Bei mehrfacher Zuständigkeit, die im IPR. zu keinem Ziel führen würde, sei die zuständigste Rechtsordnung nach dem Gesichtspunkt der „Näherberechtigung" zu bestimmen. Eine solche Reduktion läßt sich aber in der Praxis des IStR. niemals durchführen. Denn die Beschränkung der Zuständigkeit auf einen Staat verlangt von dem anderen Staat den Verzicht auf seinen Steueranspruch. Es besteht kein Grund, weshalb dieser Staat von seinem Anspruch zurücktreten soll. Etwas anderes ist es bei der Verteilung der Steueransprüche in den Doppelbesteuerungsabkommen, die aber auf der Grundlage der Gegenseitigkeit erfolgt.

Es bleiben also für die Herbeiführung eines Ausgleichs nur zwei Möglichkeiten:

Einseitige staatliche Regelung oder ausschließliche Zuweisung der Steuer an den einen oder anderen Staat im Wege zweiseitiger Staatsverträge.

Ein Staat kann von sich aus durch autonome gesetzliche Regelung die Dbstg. vermeiden oder mildern. Die gesetzgeberischen Möglich-

[22]) Vgl. Dorn in StW. 1926, S. 101.
[23]) Vgl. Isay, IStR., S. 120 ff.

keiten sind verschieden, je nachdem eine völlige Beseitigung oder nur eine Milderung der Dbstg. beabsichtigt ist. Es kann also Steuerfreiheit gewährt werden oder die Anrechnung der ausländischen Steuer oder ihre Abzugsfähigkeit von dem der inländischen Steuer zugrunde liegenden Meßbetrag vorgesehen sein.

Das deutsche Steuerrecht enthält verschiedene solcher Bestimmungen, z. B. § 131 AO., § 31 EStG. und § 11 der Ersten DVO. z. EStG.

Nach §131 AO. kann der Reichsfinanzminister aus Gründen der Billigkeit Härten der Besteuerung durch teilweisen oder gänzlichen Erlaß oder durch Milderung der Steuer ausgleichen. Diese Bestimmung findet gerade bei der Dbstg. Anwendung. § 11 der DVO. z. EStG. gibt die Möglichkeit, daß unbeschränkt Steuerpflichtige, die im Ausland zu einer der deutschen ESt. entsprechenden Steuer herangezogen werden, die Steuer in Höhe des nachweislich gezahlten Betrages vom Gesamtbetrag des Einkommens abziehen können, soweit diese Steuer auf Einkünfte entfällt, die der deutschen ESt. unterliegen mit Ausnahme der Einkünfte aus § 49 EStG. Nach § 31 EStG. kann der Reichsminister der Finanzen die ESt. bei Personen, die durch Zuzug aus dem Ausland unbeschränkt steuerpflichtig werden, bis zur Dauer von 10 Jahren in einem Pauschbetrag festsetzen.

Einen einseitigen Verzicht nur aus dem Gesichtspunkt der Vermeidung der Dbstg. heraus wird wohl selten eine staatliche Rechtsordnung enthalten. Eine solche Beschrränkung wird vielmehr immer durch die eigenen staatlichen Interessen gerechtfertigt und regelmäßig auch an die Gewährung von Gegenseitigkeit geknüpft.[24])

Wie ein Blick auf die große Zahl der deutschen Dbstg.-Abkommen beweist,[24a]) ist heute der Abschluß zweiseitiger Staatsverträge das häufigste Mittel gegen die Dbstg.[25]) Bei Staatsverträgen ist vor-

[24]) Vgl. auch Art. 131 der USA. Revenue Act von 1936, wonach eine Anrechnung der im Ausland gezahlten ESt. für amerikanische Staatsbürger und für Ausländer mit Wohnsitz in USA. bei gewährter Gegenseitigkeit innerhalb einer genau bestimmten Grenze zugelassen ist.

[24a]) Vgl. darüber unten S. 57.

[25]) Lippert berichtet von einem Dbstg.-Vertrag, den bereits im 5. Jahr-

ausgesetzt, daß eine Zuständigkeitskonkurrenz bereits besteht. Die Verträge bezwecken daher die Beseitigung der Dbstg. im Gegensatz zur innerstaatlichen gesetzlichen Regelung, die nur darauf zugeschnitten ist, mögliche Fälle von Dbstg. zu vermeiden. Die Anwendung eines Dbstg.Abk. kommt daher nur dann in Frage, wenn eine Steuerpflicht nach dem inländischen Steuerrecht an sich gegeben wäre. Trotzdem gehören auch die Bestimmungen der Dbstg.Verträge zum IStR.; denn auch sie grenzen die Steuerhoheit der Staaten voneinander ab. Hier wird von Fall zu Fall festgestellt, in welchen rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen ein Staat zu den Steuerpflichtigen stehen muß, damit seine Steuergesetze zur Anwendung kommen können.[26]) Das Abkommen gibt Aufschluß darüber, welche Personen oder Sachen der eine Staat und welche der andere Staat besteuern soll.

Mit der Unterzeichnung des Vertrages sind die Staaten jedoch noch nicht zu dessen Erfüllung verpflichtet. Dazu bedarf es vielmehr noch seiner Ratifikation. Die Vertragsbestimmungen erhalten ihre Rechtskraft für das Inland erst mit ihrer „Umschaltung" in innerstaatliches Recht durch ihre Veröffentlichung im RGBl.

Dem Reichsfinanzhof hat die Frage vorgelegen, ob ein Dbstg.-Abk. — es handelte sich um das deutsch-schweizerische Dbstg.-Abk. — als ein Gesetz anzusehen ist, das unbedingt anzuwenden ist, auch wenn die Bestimmungen im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht stehen, oder ob es nur als eine Verwaltungsanordnung im Sinne einer bloßen Anweisung des Reichsfinanzministers an die Steuerbehörden zu behandeln ist.[27]) Die Frage wurde dahin entschieden, daß das Abk. durch die Veröffentlichung im RGBl. „den Charakter eines deutschen Gesetzes erhalten hat".

Für das Verhältnis von inländischem Steuerrecht und Dbstg.Abk.

---

hundert v. Chr. die Einwohner von Opunt mit den in einer Kolonie in Laupaktos im westlichen Lokris angesiedelten Bürgern abgeschlossen hatten. Danach waren Mitglieder der Kolonie von den Steuern im Heimatland befreit und sollten nur in Laupaktos besteuert werden. Vgl. Lippert, IFinR. S. 11.

[26]) Vgl. Blumenstein, Schweiz. StR., Bd. 1, S. 133.

[27]) Vgl. RFH. in StW. 35/681.

muß von folgendem ausgegangen werden: Es stehen sich nicht inländisches Gesetz und allgemeine völkerrechtliche Bestimmungen gegenüber, sondern zwei inländische Rechtsnormen, von denen die auf das Dbstg.Abk. zurückgeführte Rechtsnorm die speziellere ist gegenüber der rein inländischen Rechtsnorm.[28])

Die Bestimmungen eines Dbstg.Vertrages haben, solange ihre Rechtskraft dauert, eine „absolute Wirkung".[29])

Es kommt daher nicht darauf an, ob im Vertragsstaat die diesem zugestandenen Besteuerungsrechte auch ausgeübt werden. Eine durch das Abkommen dem einen Staat untersagte Besteuerung hat also auch dann zu unterbleiben, wenn die entsprechende Steuer im Vertragsstaat nicht erhoben oder nicht mehr erhoben wird. Dabei ist aber vorausgesetzt, daß im Abk. keine abweichende Bestimmung enthalten ist.

So bestimmt Art. 9 Abs. 2 des deutsch-schweizerischen Abk. für die Erbschaftssteuer, daß das Abk. sich nicht auf die Fälle beziehe, in denen der Nachlaß oder der Erwerber von Nachlaßvermögen ohnehin nur den Erbschaftssteuern der beiden Staaten unterworfen ist. Daraus ergibt sich, daß nur die tatsächliche Dbstg. durch das Abk. ausgeschlossen werden soll. Die deutschen Steuerbehörden haben somit das Recht, die deutsche ErbSt. trotz des Abkommens zu erheben, wenn die Schweiz (d. h. eine der für die ErbSt. in Frage kommenden Kantone) die ihr im Vertrag zur Besteuerung überlassenen Objekte nicht besteuert.[30])

Auf Seiten des Stpfl. bestehen nur ganz beschränkte Möglichkeiten, einer Dbstg. aus dem Wege zu gehen. Er kann von Anfang an allerdings seine Beziehungen zu den betreffenden Staaten so regeln, daß keine oder nur wenige Fälle von Dbstg. auftreten. So werden z. B. ausländische Unternehmer, die eine Gesellschaft mit Zweig-

---

[28]) Vgl. RFH. in RStBl. 1937/486. Danach hat ein Dbstg.-Abk. dem abweichenden inländischen Steuerrecht gegenüber vorzugehen und ist in diesem Sinne von den inländischen Steuerbehörden von Amts wegen anzuwenden. Jeder kann sich darauf berufen.

[29]) Vgl. Blumenstein, a.a.O.

[30]) Vgl. Rennebaum, Dbstg., Anm. zu Art. 9, S. 238.

niederlassungen in mehreren Staaten gründen wollen, den satzungsmäßigen Sitz dieses Unternehmens nicht ohne weiteres in einem Staat begründen, der schon auf Grund des Sitzes das gesamte in- und ausländische Vermögen des Unternehmers unbeschränkt besteuert und die im Ausland für die dort befindlichen Zweigniederlassungen geschuldeten Steuerbeträge in keiner Weise berücksichtigt. Spitaler spricht hier von einer „rechtlich zulässigen Steuerumgehung".[31]) Von einer Steuerumgehung kann allerdings hier nicht die Rede sein; denn man kann nicht von Steuerumgehung sprechen, wenn ein Stpfl. nichts anderes tut, als sich den durch die staatlichen Steuergesetze gegebenen Möglichkeiten anzupassen. Der Stpfl. umgeht also nicht die Steuer, sondern weicht ihr im Rahmen des Rechts aus, um Steuer zu ersparen. Eine solche wirtschaftlihe Steuervermeidung muß aber erlaubt sein. Dagegen wird ein „in fraudem legis agere" im Steuerrecht schon deshalb nicht zu dem gewünschten Erfolg führen, weil die Steuerbehörden dem durch ihre Maßnahmen zu begegnen wissen.[31a])

4.

Bemühungen überstaatlicher Organisationen zur Behebung der Dbstg.

Die Int. Handelskammer hat sich von Anfang an für eine Beseitigung der Dbstg. eingesetzt. So wurde ein erster Entwurf von einem dazu aufgestellten Ausschuß ausgearbeitet und dem Kongreß der IHK. in London 1921 vorgelegt.[32]) Darin wird allgemein die Einführung des Wohnsitzes als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung von Personen vorgeschlagen. Dem Kongreß in Rom 1923

[31]) Vgl. Spitaler, Dbstg. S. 255, ferner die Ausführungen S. 91 im Zusammenhang mit der Erörterung des Parteiwillens im IStR.

[31a]) Der französischen Lehre zur „fraude à la loi", die von dem Spruch ausgeht „fraus omnia corrumpit", und wonach jede arglistige Ausschaltung des inländischen Rechts durch Herstellung einer fremdrechtlichen Beziehung unwirksam sein soll, wird man im Steuerrecht weitgehend Geltung zusprechen können.

[32]) Chambre de Commerce International, Brochure Nr. 11, Rapport du Comité spécial de la Chambre, Premier Congres, Londres.

wurde ein weiterer Entwurf vorgelegt, nach dem die aus dem Ausland fließenden Einkünfte von einer ESt. im Inland befreit oder wenigstens entlastet sein sollten. Die Höhe der Entlastung könne jeder Staat von sich aus festsetzen.[33]) Seit 1924 hat die IHK. mit dem Völkerbund zusammengearbeitet und sich darauf beschränkt, auf ihren verschiedenen Tagungen zu den Arbeiten der Völkerbundskommission für IStR. Stellung zu nehmen. So hat sie auf ihrem Kongreß in Stockholm 1927 empfohlen, die Realsteuern im Lande der belegenen Sache und die Personensteuern nur im Land des Wohnsitzes zu erheben.[34]) Auf dem Kongreß in Amsterdam 1929 kam zum Ausdruck, daß unter Festhaltung des Wohnsitzprinzips zweiseitige Abmachungen zwischen den Staaten das beste Mittel wären, die Dbstg. zu beheben.[35])

Von der schon erwähnten Tätigkeit des Völkerbundes sei nur folgendes angeführt: Es wurde 1921 das Comité financier gegründet, das mit Untersuchungen auf dem Gebiet des IStR. betraut war, und insbesondere auch die Fälle von Dbstg. feststellen sollte. Es sollte eine gangbare Lösung zur Vermeidung der Dbstg., wenn möglich auf kollektivem Wege, finden. Die verschiedenen Kommissionsberichte gelangten in bestimmten Zeitabschnitten in den Drucksachen des Völkerbundes zur Veröffentlichung (Rapports sur la double imposition).[36])

Auch das Institut für Int. Recht hat sich in einigen Abhandlungen mit Dbstg.Fragen beschäftigt; es hat sich dabei aber hauptsächlich auf die Erbschaftssteuern beschränkt.[37])

Aus der neuesten Zeit ist eine Gründung der International Law Association „Die Internationale Vereinigung für Finanz- und Steuerrecht" zu nennen. Ihre Gründung wurde auf der Tagung in Paris 1936 vorgeschlagen und im Februar 1938 beschlossen. Die beson-

---

[33]) Vgl. Brochure Nr. 25, Double Taxation, Second Congress, Rom.

[34]) Vgl. Koppe, Steuerfragen auf der Stockholmer Tagung der IHK., DStZ. 1927, 485.

[35]) Vgl. Siegrist, Dbstg. S. 35.

[36]) Vgl. Schanz, Dbstg. und der Völkerbund, FinArch. 40/353.

[37]) Vgl. Institut de Droit International, u. a. 14/295, 20/232, 385, 22/147 und 28/52.

dere Aufgabe dieser Vereinigung soll darin liegen, die für das Dbstg.-Recht und für das IStR. überhaupt wesentlichen Kenntnisse ausländischen StR. zu vermitteln. Vor allem soll den Rechtsberatern die große Materialbeschaffungsschwierigkeit abgenommen werden. Der erste Kongreß dieser Vereinigung fand vom 12. bis 15. Juli 1939 im Haag unter dem Vorsitz von Prof. J. Bruins statt. Es standen zwei Themen zur Beratung:

1. „Die Besteuerung der Gewinne von Aktiengesellschaften mit internationalen Interessen",
2. „Kann die Verselbständigung des Steuerrechts für int. Verträge auf dem Gebiet der Besteuerung förderlich sein?"

In einzelnen Länderreferaten sowie in drei Generalreferaten wurde die gegenwärtige Rechtslage vom Standpunkt der nationalen Steuergesetze und der Dbstg.Verträge aus behandelt.[38])

[38]) Vgl. Industrie und Steuer, Mitteilungen der Steuerabt. der Reichsgruppe Industrie, Heft 12, Teil III.

5. Kapitel:

DIE ANKNÜPFUNG IM INTERNATIONALEN STEUERRECHT.

1.

Wesen der Anknüpfung im IStR.

Die Steuergesetze eines Staates können und wollen nicht alle Personen und Gegenstände auf der ganzen Erde beliebig erfassen. Nur ein bestimmter Kreis von Menschen und Gütern steht mit den Trägern der Steuergewalten in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in Beziehung, ebenso wie auch nur ein ganz bestimmter Teil der Vorgänge des Lebens den Steuerbehörden eines Staates zur Kenntnis gelangt.

So werden beispielsweise die deutschen Steuerbehörden niemals auf den Gedanken kommen, das Vermögen eines amerikanischen Staatsbürgers in USA. der deutschen VSt. zu unterwerfen, wenn dieser nicht in Deutschland sich aufhält. Ebensowenig werden die Steuerbehörden eine Oellieferung von Mexiko nach den USA. mit einer USt. belegen, wenn keinerlei Beziehungen zu einem deutschen Unternehmen dabei bestehen.

Der Steuergesetzgeber muß sich also klar darüber sein, welchen Personenkreis er seiner Steuergewalt unterwerfen und auf welche Gegenstände oder Vorgänge er seinen Steueranspruch begrenzen will. Ein Steuergesetz ohne eine solche Bezeichnung seines Geltungsbereichs würde keinen Sinn haben. Das Gesetz muß eine Beziehungsmöglichkeit herausgreifen, die als die maßgebende Beziehung den Steueranspruch auslöst. Dadurch wird nur ein bestimmter Kreis von Personen oder Tatbeständen erfaßt, an dessen besondere Merkmale das Steuergesetz anknüpft. Der Gesetzgeber wird bei dieser A., wie

auch auf anderen Rechtsgebieten, von der inneren Natur der Rechtseinrichtung, hier also der betreffenden Steuerart, ausgehen und sich zugleich von den Gesichtspunkten der staatlichen Notwendigkeit und der Zweckmäßigkeit leiten lassen.

Die deutschen Steuerbehörden erheben eine Wehrsteuer von Personen bestimmten Alters unter bestimmten Voraussetzungen. Diese Personen müssen u. a. deutsche Staatsangehörige sein und Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt in Deutschland haben. Damit ist also die Wehrsteuerpflicht beschränkt auf einen bestimmten Kreis von Personen, nämlich auf die Personen, die die Staatsangehörigkeit besitzen und im Inland Wohnsitz haben. Die Steuerpflicht wird angeknüpft an die beiden Beziehungen „Staatsangehörigkeit und Wohnsitz".

Mit der Steuergewalt verhält es sich ähnlich wie mit der Strafgewalt des Staates. Der Gesetzgeber kann die Strafgewalt nicht auf Personen irgendwo in der Welt erstrecken. Er greift vielmehr einen bestimmten Kreis von Tatbeständen heraus, den er verfolgt wissen will. Der „Strafanspruch" wird an ganz bestimmte Merkmale dieses Kreises geknüpft. So finden nach § 3 RStGB. die Strafgesetze Anwendung auf alle im Gebiet des Deutschen Reiches begangenen strafbaren Handlungen, auch wenn der Täter ein Ausländer ist. Der Strafanspruch des Inlandes wird also durch die Tatsache ausgelöst, daß von einer Person im Inland eine strafbare Handlung begangen wurde.

Auch im Steuerrecht knüpft der Staat seine staatliche Zuständigkeit an bestimmte Merkmale, die man als Anknüpfungspunkte bezeichnet.[1])

Die A.-Möglichkeiten sind im Steuerrecht äußerst zahlreich. Denn die A. ist verschieden je nach der Eigenart der betreffenden Rechtseinrichtung. Die Zahl der Rechtseinrichtungen und die Verschiedenheit, in der die einzelnen Einrichtungen ausgestaltet werden können, sind unbegrenzt.

[1]) Hensel spricht nicht von Anknüpfung, sondern von „Rechtsunterstelltheit", die „das den Steuereingriff rechtfertigende Band zwischen Steuergläubiger und Steuerschuldner" sei. Vgl. Hensel, StR. S. 44.

Auch bei einer Steuernorm kann es sein, daß die A. einmal oder mehrmals — d. h. unter gleichzeitiger Heranziehung einer oder mehrerer Beziehungsmöglichkeiten — vorgenommen wird. So liegt eine einmalige A. vor, wenn eine Steuer von allen Staatsangehörigen erhoben wird, eine mehrmalige A. dagegen, wenn, wie bei der Wehrsteuer, nur solche Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz im Inland haben, besteuert werden.

2.

Die A. im deutschen IStR. nach dem gegenwärtigen Stand der Steuergesetze.

1.) Einkommensteuer: Die deutsche ESt. erfaßt das gesamte Einkommen der natürlichen Personen. (Vgl. EStG. vom 27. 2. 1939.)

Grundlegend für das heutige EStG. u. KStG. ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht. Nach § 1 Abs. 1 EStG. sind unbeschränkt steuerpflichtig alle natürlichen Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Beschränkt steuerpflichtig sind alle übrigen Personen, sofern sie Einkünfte aus dem Inland beziehen (§ 1 Abs. 2). Die maßgebenden A.-Punkte sind demnach: der Wohnsitz, der gewöhnliche Aufenthalt und die inländische Herkunft eines Einkommens.

Ganz anders als das heutige EStG. ist das erste Reichseinkommensteuergesetz vom 24. 3. 1920 vorgegangen. In Anlehnung an das Preußische EStG. von 1891 war für die unbeschränkte Steuerpflicht in erster Linie die Staatsangehörigkeit der A.-Punkt. Deutsche Staatsangehörige waren danach ohne weiteres steuerpflichtig und wurden von dieser Steuerpflicht erst befreit durch länger als zweijährigen dauernden Aufenthalt im Ausland ohne Beibehaltung einer Wohnung im Inland. Nichtdeutsche waren steuerfrei, außer wenn sie einen Wohnsitz in Deutschland hatten oder sich des Erwerbs wegen oder länger als 6 Monate dort aufhielten. Die Auslandsdeutschen hatten unter dieser Bestimmung nach Auf-

gabe ihres Wohnsitzes im Inland noch 2 Jahre lang ESt. zu bezahlen. Vor allem auf ihr Betreiben hin wurde diese Bestimmung bereits im EStG. vom 10. 8. 1925 fallen gelassen.[3]) In dieses Gesetz wurde auch der Aufenthalt im Inland zu Erwerbszwecken nicht mehr als A.-Punkt für die unbeschränkte Steuerpflicht mitübernommen. Die Staatsangehörigkeit blieb nur noch maßgebend für deutsche Beamte mit ausländischem Dienstsitz.

Die Gesetze von 1934, 1938 und 1939 haben an dieser Regelung nichts mehr geändert.

Die A.-Punkte für die unbeschränkte Steuerpflicht, Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt, sind in den §§ 13 und 14 des StAnpG. näher umschrieben.

Danach ist ein Wohnsitz immer schon dort gegeben, wo der Stpfl. eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Gewöhnlicher Aufenthalt ist gegeben, wenn die Umstände erkennen lassen, daß der Stpfl. an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt. Ein Inlandsaufenthalt von mehr als 6 Monaten läßt immer einen gewöhnlichen Aufenthalt erkennen.

Nach § 14 Abs. 2 wird ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland unterstellt bei deutschen Auslandsbeamten am Sitz der Kasse, von der sie ihre Bezüge ausbezahlt bekommen.

Auch bei Inhabern und leitenden Angestellten eines inländischen Unternehmens kann nach § 14 Abs. 3 ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland unterstellt werden. Ein Unternehmen ist inländisch, wenn sein Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland sich befinden. Inhaber ist der tatsächliche Besitzer des Unternehmens, nicht etwa ein vorgeschobener „Strohmann".[4]) Leitende Angestellte sind die Vorstandsmitglieder und die Prokuristen. Ein Prokurist unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht auch dann, wenn er sich für das inländische Unternehmen weiter gar nicht betätigt, selbst

[3]) Vgl. Bühler, StR., Bd. 1, § 18.
[4]) Vgl. RdF. in RStBl. 1932/2.

wenn er gar nicht in der Lage dazu ist, das inländische Unternehmen zu leiten.[5])

Ein inländischer Aufenthalt wird auch für die Mitglieder des Aufsichtsrats eines Unternehmens unterstellt, sofern sie sich an der Geschäftsführung desselben wesentlich beteiligen.

Von der beschränkten Steuerpflicht werden alle natürlichen Personen erfaßt, die im Inland weder Wohnsitz noch Aufenthalt haben, sofern sie inländische Einkünfte beziehen. (§ 1 Abs. 2 EStG.) Gegenstand der beschränkten ESt. sind ausschließlich die im § 49 EStG. aufgezählten Einkunftsarten:

1) Einkommen aus einem im Inland betriebenen Land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb. Maßgebend ist ausschließlich die Lage der Grundstücke im Inland, nicht etwa der Sitz der Betriebsleitung.

2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist, ferner Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer inländischen Kapitalgesellschaft.

Betriebsstätte ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebes eines stehenden Gewerbes dient (§ 16 Abs. 1 StAnpG.). Nach ständiger Rechtsprechung des RFH. sind darunter zu verstehen: „Feste Mittelpunkte, in denen sich dauernd Tätigkeiten vollziehen, die den Inhalt des Gewerbebetriebes oder wenigstens eines Teils desselben bilden". Dazu gehören auch alle Hilfstätigkeiten, die nur mittelbar den Zweck des Unternehmens fördern sollen. Gleichgültig ist es, ob die Verrichtung kaufmännischer, technischer oder handwerklicher Art ist oder ob sie lediglich in der Buchführung besteht.[6]) Der Begriff der Betriebsstätte ist durch gesetzliche Sonderbestimmungen teils erweitert, teils eingeschränkt. So sind nach § 16, Abs. 2, Nr. 3 StAnpG. Bauausführungen von mehr als 12 monatlicher Dauer und nach § 16 Abs. 3 Bergbauunternehmungen durch oberirdische Anlagen als Betriebsstätte anzusehen. Wenn keine feste inländische Anlage oder

[5]) Vgl. RFH. 39/193.
[6]) Vgl. 20/310 und 37/265.

Einrichtung vorliegt, so wird eine Betriebsstätte nicht begründet, auch wenn im Inland Betriebshandlungen vorgenommen werden. So sind beispielsweise Schiffe, der Stand eines Ausländers auf einer inländischen Messe oder Kraftwagen, die ständig Waren nach Deutschland aus dem Ausland bringen, nicht als Betriebsstätte anzusehen.

Voraussetzung der Betriebsstättenbesteuerung ist, daß die Betriebsstätte dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung seines Gewerbes dient. Der ständige Vertreter muß den Weisungen seines Auftraggebers Folge leisten, insbesondere muß er in der Verfügung über den Verkaufserlös beschränkt sein. Ständiger Vertreter kann auch ein Kommissionär oder Agent sein, soweit er neben seinem eigenen Gewerbebetrieb eine Tätigkeit für einen Dritten ausübt.[7]) Auch inländische selbständige Kapitalgesellschaften können Vertreter eines ausländischen Unternehmens sein.[8]) Aus der Gleichstellung des ständigen Vertreters mit der inländischen Betriebsstätte ergibt sich die Möglichkeit, eine Besteuerung auch dann durchzuführen, wenn keine feste örtliche Anlage oder Einrichtung besteht, die wirtschaftlichen Verhältnisse aber im wesentlichen die gleichen sind wie beim Vorhandensein einer Betriebsstätte.

Der Gewinn ausländischer Unternehmungen aus unmittelbaren Lieferungen nach Deutschland im Wege der Einfuhr ist demnach kein Einkommen aus Gewerbebetrieb, obwohl dieser Gewinn im Inland „realisiert" wurde.[9]) Umgekehrt ist aber eine inländische Betriebsstätte auch dann im Inland einkommensteuerpflichtig, wenn sie selbst nur Waren verarbeitet, die von ihrer ausländischen Zentrale im Ausland abgesetzt werden.

3) Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird. Eine Tätigkeit ist im Inland ausgeübt, wenn

[7]) Vgl. RFH. in RStBl. 1935/1123.

[8]) Vgl. RFH. Bd. 21/166.

[9]) Vgl. die sog. Realisationstheorie, die davon ausgeht, daß der ausländische Unternehmergewinn durch Verkauf der Ware im Inland auch dort realisiert wird, und daß daher dieser auch von der inländischen ESt. miterfaßt werden muß. Diese Theorie wird allgemein abgelehnt. Vgl. Bühler, StR. Bd. 2, S. 141.

der Stpfl. dort persönlich tätig wird. Eine Arbeit wird im Inland verwertet, wenn sie zwar nicht persönlich ausgeführt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.[10]) Diese Voraussetzung ist regelmäßig dann gegeben, wenn die Arbeitsvergütung im Inland oder aus dem Inland bezogen wird.

4) Steuerpflichtig sind auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt oder verwertet wird, sowie Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen, auch wenn sie erst im Ausland zur Auszahlung gelangen.

5) Einkünfte aus Kapitalvermögen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat, oder wenn das Kapitalvermögen durch inländischen Grundbesitz oder grundstücksgleiche Rechte oder durch inländische Schiffe unmittelbar oder mittelbar gesichert ist. Eine mittelbare Sicherung ist z. B. gegeben, wenn eine ausländische Bank einer inländischen Bank ein Darlehen geben würde mit der Maßgabe, daß diese das Geld gegen hypothekarische Sicherheit im eigenen Namen ausleiht.[11]) Steuerpflichtig sind alsdann die Einnahmen der ausländischen Bank aus den Darlehenszinsen.

6) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden. Dies betrifft vor allem die Einkünfte aus Urheber- und Patentrechten.[12]) Ist ein Lizenzgeber an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch Einbringung seines Rechts als Kapitalanteil beteiligt, so sind die dabei anfallenden Vergütungen als Gewinnbeteiligung und somit als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu besteuern. Denn der dem Gesellschafter zugeflossene Betrag stellt

[10]) Vgl. Pfundtner-Neubert, EStG., Anm. 3 zu § 49.

[11]) Vgl. RStBl. 1934/205.

[12]) Ueberläßt ein ausländischer Urheber oder Erfinder die Auswertung seines Rechts einem inländischen Unternehmen im Rahmen eines Dienstverhältnisses, so sind die ihm daraus zufließenden Vergütungen Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Vgl. RStBl. 35/755.

sich als eine verdeckte Gewinnbeteiligung dar, sofern er seinen normalen Gewinnanteil übersteigt.

7) Sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 EStG., soweit sie dem Steuerabzug unterworfen sind. Dazu gehören insbesondere Renten und Versicherungsbezüge.

8) Spekulationsgewinne mit inländischen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten.

Nach § 30 Abs. 1 EStG. kann die ESt. ohne Rücksicht auf das ausgewiesene Ergebnis vom Oberfinanzpräsidenten nach freiem Ermessen in einem Pauschbetrag festgesetzt werden, wenn unmittelbare oder mittelbare wirtschaftliche Beziehungen des Betriebs zu einer Person, die im Inland entweder nicht oder nur beschränkt steuerpflichtig ist, eine Gewinnminderung ermöglichen. § 11 der Ersten DVO. z. EStG. bestimmt, daß unbeschränkt Steuerpflichtige die im Ausland gezahlten Beträge einer entsprechenden ESt. vom Gesamtbetrag ihres inländischen Einkommens abziehen können, sofern diese Steuer auf Einkünfte entfällt, die der deutschen ESt. unterliegen mit Ausnahme der Einkünfte aus § 49 EStG. Nach § 31 EStG. Ziff. 1 kann der RdF. die ESt. bei aus dem Ausland zuziehenden Personen bis zur Dauer von 10 Jahren in einem Pauschbetrag festsetzen.

2.) Körperschaftssteuer (vgl. KStG. vom 16. 10. 1934): Die KSt. erfaßt das Einkommen der rechtsfähigen Personen und der ihnen gleichgestellten Personenvereinigungen und Zweckvermögen. Der Einkommensbegriff der KSt. ist derselbe wie der der ESt. (vgl. § 6 KStG.).

Ebenso wie im EStG. wird auch hier zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden: Die unbeschränkte KSt.-Pflicht erfaßt alle Kapitalgesellschaften, juristischen Personen, ebenso auch nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten und Stiftungen, sofern sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (vgl. § 1). Die beschränkte KSt. wird von denselben Personen erhoben, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, sofern sie Einkünfte aus dem Inland beziehen. Der Umfang der inländischen Einkünfte bestimmt sich nach § 49 EStG.

Der Sitz der juristischen Person ergibt sich nach § 15 Abs. 3 StAnpG. aus dem Gesellschaftsvertrag, der Vereinssatzung oder dem

Stiftungsgeschäft. Von größerer Bedeutung ist jedoch der Begriff der inländischen Geschäftsleitung. Nach § 15 Abs. 1 StAnpG. ist die Geschäftsleitung der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Diese ist regelmäßig dort, wo die Büroräume der Geschäftsleitung sich befinden. Ist eine inländische Geschäftsleitung gegeben, so kommt es auf den Sitz weiter nicht an.

Im modernen Wirtschaftsleben werden häufig mehrere Gesellschaften derart zusammengeschlossen, daß die eine Gesellschaft Organ oder Angestellte der anderen Gesellschaft wird. Dies geschieht meist dadurch, daß die Anteile der Organgesellschaft in der Hand der Obergesellschaft vereinigt werden. Dabei bleibt die rechtliche Selbständigkeit der Organgesellschaft formell erhalten; wirtschaftlich wird sie aber derart beherrscht, daß praktisch eine Verschmelzung (Fusion) vorliegt. Hierbei erhebt sich die Frage, wie ein solches Beherrschungsverhältnis auf die Steuerpflichten der beherrschten Gesellschaft einwirkt. Der RFH. hat in seiner Rechtsprechung sich dahin geäußert, daß die steuerrechtliche Rechtsfähigkeit der Organ- oder Tochtergesellschaft weitgehend aufgehoben ist, wenn diese nur noch „Angestellte" der Muttergesellschaft ist. Diese Auffassung des RFH. bezeichnet man mit dem Namen „Organtheorie".[13]) Voraussetzung der Behandlung einer Gesellschaft als Organ einer anderen Gesellschaft ist danach, daß „die sog. Tochtergesellschaft in den wirtschaftlichen Organismus des von der Muttergesellschaft betriebenen Unternehmens eingegliedert ist".

Die Rechtsprechung hat jedoch nicht in vollem Maß die Folgen aus der Einheit der beiden Betriebe gezogen: Zwar ist der Wegfall der Umsatzsteuerpflicht für Umsätze zwischen Tochter- und Muttergesellschaft ständig anerkannt.[14]) Für das Gebiet der Kapitalverkehrssteuern und für die GrESt. ist jedoch an der steuerlichen Selbständigkeit der Tochtergesellschaft festgehalten worden, so daß z. B. Darlehen der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft oder Grundstücksverkäufe zwischen beiden steuerpflichtig

[13]) Vgl. RFH. Bd. 19/139, ferner 13/146, 15/116.
[14]) Vgl. RFH. 19/339.

sind.[15]) Ursprünglich hat der RFH. auch bei der ESt. bzw. KSt. und bei der VSt. ein selbständiges Einkommen bzw. Vermögen der Tochtergesellschaft angenommen.[16]) In einer späteren Entscheidung hat der RFH. diese Auffassung jedoch abgeändert und die Anrechnung des Einkommens der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft grundsätzlich zugestanden.[17])

Ist nun eine ausländische Gesellschaft als Organ einer deutschen Gesellschaft anzusehen, so unterliegt gemäß § 15 Abs. 2 StAnpG. diese ausländische Gesellschaft mit ihrem gesamten Einkommen der unbeschränkten deutschen Steuerpflicht bei der Muttergesellschaft.

Schwieriger ist die Rechtslage, wenn umgekehrt im Inland eine Tochtergesellschaft einer ausländischen Muttergesellschaft besteht. Nach § 33 EStG./1925 bestand bei formell selbständigen deutschen Unternehmungen, die unbeschränkt steuerpflichtig waren, deren Gewinn aber infolge besonderer Vereinbarungen mit der ausländischen Muttergesellschaft unnatürlich klein war, die Möglichkeit, als steuerlichen Gewinn mindestens die normale Verzinsung des dem Betrieb gewidmeten Kapitals anzunehmen. Die Anwendung dieses Maßstabes ergab sich nach § 34 EStG./1925 auch für die Fälle, daß eine unselbständige Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens im Inland bestand, ohne daß jedoch ein Mißverhältnis zwischen dem angegebenen und dem tatsächlichen Gewinn festgestellt sein mußte.

Die Rechtsprechung hat jedoch den Rahmen des § 34 EStG./1925 nicht eingehalten.[18]) Sie hat vielmehr unter dem Begriff der Zweigniederlassung des § 33 auch die formell selbständige Organgesellschaft eingeordnet, die kapitalistisch von einem ausländischen Unternehmen abhängig ist, — sei es wie im „Shell-Urteil" von einem ganzen Konzern, sei es wie in den beiden anderen Entscheidungen von einer ausländischen Gesellschaft —. Obwohl hier die Voraussetzung des § 34, nämlich die Filialeigenschaft, nicht

[15]) Vgl. RFH. 18/323.

[16]) Vgl. RFH. 19/139 und 17/53.

[17]) Vgl. RFH. 20/46.

[18]) Vgl. das sog. „Shell-Urteil" des RFH. in StW. 1930/321, ferner RFH. in StW. 1930/1224 und 1934/498.

gegeben war, konnte hier trotzdem ein Normalgewinn zugrundegelegt werden, ohne das „offenbare Mißverhältnis" des ausgewiesenen Gewinns gegenüber dem üblichen Gewinn nachweisen zu müssen. Infolgedessen war nun an die Stelle der unbeschränkten Steuerpflicht der inländischen Tochtergesellschaft die beschränkte Steuerpflicht der ausländischen Muttergesellschaft getreten. Die inländische Tochtergesellschaft stellt mit ihren Einrichtungen ein in Deutschland gelegenes Verrmögen dar. Das gegen die inländische Tochtergesellschaft anhängige Verfahren kann ohne weiteres in ein Verfahren gegen die Muttergesellschaft überführt werden.[19])

§ 30 EStG. 1934/39 hat die Berücksichtigung von Gewinnverschiebungsmöglichkeiten bei der unbeschränkten Steuerpflicht erleichtert. Unmittelbare oder mittelbare wirtschaftliche Beziehungen zum Ausland, die eine Gewinnminderung ermöglichen, rechtfertigen danach allein schon die Festsetzung der Steuer in einem Pauschbetrag. Aber auch diese Bestimmung gibt noch keine Handhabe, um bei Bestehen von Auslandsbeziehungen die Erfassung der inländischen Tochtergesellschaft auf die hinter ihr stehende ausländische Muttergesellschaft in der Weise zu erstrecken, daß diese im Inland beschränkt steuerpflichtig wird. Die in der Rechtsprechung des RFH. angewandte Organtheorie ist daher auch unter der neuen Regelung von Bedeutung. Eine ausländische Muttergesellschaft unterliegt demnach mit der Tätigkeit ihrer inländischen Organgesellschaft selbst der beschränkten deutschen Steuerpflicht.[20])

3.) Vermögenssteuer (vgl. Gs. vom 16. 10. 34): Vermögensteuerpflichtig sind alle Personen einschließlich der juristischen Personen. Auch hier wird zwischen einer unbeschränkten und einer beschränkten Steuerpflicht unterschieden. Die Anknüpfungspunkte sind dieselben wie bei der ESt. mit dem Unterschied, daß bei der beschränkten VSt. der Besitz von inländischem Vermögen maßgebend ist. Der Inhalt des Begriffes „inländisches Vermögen" ergibt sich

[19]) Vgl. RFH. in StW. 1930/1224.

[20]) Vgl. Bühler, Die Körperschaftssteuerpflicht ausländischer Produktionsgesellschaften mit inländischen Vertriebsgesellschaften, StW. 1935/165.

aus § 77 RBewG. Danach gehören zum „inländischen Vermögen": Grundbesitz im Inland, an inländischen Grundstücken gesicherte Forderungen, gewerbliches Betriebsvermögen, wenn hierfür eine inländische Betriebsstätte besteht, deutsche Patente, dagegen nicht Kapitalbeteiligungen an inländischen Gesellschaften, die inländischen Grundbesitz verwalten.

Dem § 30 Abs. 1 EStG. entspricht der § 9 VStG.; § 10 Abs. 2 sieht darüber hinaus für beschränkt Steuerpflichtige vor, daß die Steuer ganz oder zum Teil erlassen oder in einem Pauschbetrag festgesetzt werden kann, wenn dies aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig erscheint, oder wenn eine gesonderte Berechnung des Vermögens besonders schwierig ist.

4.) Wehrsteuer (Wehrsteuerges. vom 20. 7. 1937): Sie erfaßt alle männlichen deutschen Staatsangehörigen der Geburtsjahrgänge von 1914 an aufwärts, die nicht zur Erfüllung der aktiven zweijährigen Wehrdienstpflicht herangezogen werden. Nicht besteuert werden die Wehrpflichtigen, die ihren Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt im Ausland haben. Die Steuerpflicht wird also an die Staatsangehörigkeit und zugleich an Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland angeknüpft.

5.) Bürgersteuer (BürgerStG. vom 16. 10. 1935): Auch hier wird auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt von natürlichen Personen im Inland abgestellt (§ 1). Von der BürgerSt. sind jedoch die Auslandsbeamten und die Inhaber und leitenden Angestellten inländischer Unternehmungen mit Auslandsaufenthalt ausdrücklich ausgenommen (§ 2 Abs. 2).

Der RFH. hat in einer Entscheidung besonders hervorgehoben, daß auch ausländische Staatsangehörige mit inländischem Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufennthalt der Bürgersteuer unterworfen sind.[21]) Dies ergibt sich ohne weiteres schon aus der Fassung des Gesetzes.

6. Grundsteuer (Ges. vom 1. 12. 1936): Sie ist wie die BürgerSt. eine reichsrechtlich geregelte Gemeindesteuer. Nach § 1 wird der im Inland gelegene Grundbesitz besteuert. „Grundbesitz"

[21]) Vgl. RFH. 30/1.

umfaßt landwirtschaftliches und forstwirtschaftliches Vermögen, das in Betriebsgrundstücken bestehende gewerbliche Vermögen und das Grundvermögen im Sinne des RBewG. (§§ 2, 3).

Für die Frage der Steuerpflicht spielen die persönlichen Eigenschaften des Grundeigentümers oder der berechtigten Personen keine Rolle. Ausschließlicher A.Punkt ist hier die inländische Lage eines Grundstücks.

7.) Kapitalverkehrsteuer (KVStG. vom 16. 4. 1934): In diesem Gesetz sind drei verschiedene Steuerarten geregelt: die GesSt., die Börsenumsatzsteuer und die Wertpapiersteuer. Sie betreffen je nachdem die Gründung von Gesellschaften, den Erwerb von Gesellschaftsanteilen oder Obligationen und die Ausgabe von Schuldverschreibungen und ausländischen Gesellschaftsanteilen.

a) Die GesSt. erfaßt Gesellschaftsgründungen von und nachträgliche Kapitalzuführungen an inländische Kapitalgesellschaften. Darunter fällt vor allem der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Berechtigten (§§ 2 ff.). Eine Kapitalgesellschaft ist als Inländerin anzusehen, wenn ihre Geschäftsleitung oder ihr Sitz im Inland gelegen ist (§ 5 Abs. 3). Die Staatsangehörigkeit der Gesellschafter ist bedeutungslos. Verlegt eine Kapitalgesellschaft ihren Sitz vom Ausland in das Inland, so fällt ebenfalls eine Kapitalverkehrsteuer an, und zwar für das gesamte Anlage- und Betriebsvermögen nach dem Wert zur Zeit der Geschäftsverlegung.[22]) A.Punkt ist hier der inländische Sitz oder die Geschäftsleitung der begünstigten Kapitalgesellschaft.

b) Die Wertpapiersteuer erfaßt die Ausgabe von Schuldverschreibungen und von Gesellschaftsanteilen, sofern der Schuldner, der sich in dem Wertpapier zu einer Leistung verpflichtet, Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hat, ferner bei Papieren ausländischer Schuldner den erstmaligen Erwerb im Inland, sofern das Papier im Inland belegen ist (§ 11).

c) Die Börsenumsatzsteuer besteuert sämtliche Anschaffungsgeschäfte in Dividendenwerten oder Schuldverschreibungen an einer

[22]) Vgl. RFH. 17/176.

Börse oder außerhalb derselben. Voll steuerpflichtig sind alle im Inland getätigten Abschlüsse, ferner alle im Ausland getätigten Geschäfte, an denen nur Inländer beteiligt sin. Nur mit der halben Steuer werden die im Inland abgeschlossenen Geschäfte belegt, die unter Beteiligung eines Inländers abgeschlossen werden (§ 17, Abs. 1, § 34). Angeknüpft wird also an die Vornahme einer bestimmten Handlung im Inland, daneben auch an den Wohnsitz, Sitz oder die Geschäftsleitung der Beteiligten im Inland.

8. Urkundensteuer (UrkStG. vom 5. 5. 1936): Steuerpflichtig sind alle im Inland beurkundeten Rechtsvorgänge, daneben aber auch im Ausland errichtete Urkunden, die im Inland befindliche Gegenstände betreffen oder im Inland zu erfüllen sind. Gegenstände in diesem Sinne sind auch Geldforderungen. Der Ort der Lage einer Forderung befindet sich am Sitz oder Wohnsitz des Schuldners (§ 3).[23]) Die Steuerschuld entsteht, sobald von der Urkunde im Inland Gebrauch gemacht wird.

Aus dem Ausland kommende Bankvollmachten werden beim Eingang bei der inländischen Bank urkundensteuerpflichtig. Auch im Ausland erklärte Forderungsabtretungen gegen inländische Schuldner sind steuerpflichtig, ebenso Forderungsabtretungen ausländischer Schuldner, wenn die Schuld im Inland zu erfüllen ist.

A.Punkt ist die Vornahme einer Beurkundung im Inland und das Gebrauchmachen von einer Urkunde im Inland, ferner bei ausländischen Urkunden das Vorliegen einer bestimmten rechtlichen Beziehung zum Inland.

9. Umsatzsteuer (UStG. vom 16. 10. 1934): Nach § 1 unterliegen der USt.:

Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im

---

[23]) Ein Schweizer übernimmt z. B. mit einer in der Schweiz errichteten Urkunde die Bürgschaft für einen von einer deutschen Bank an einen Inländer zu gewährenden Kredit. Die Bürgschaftsverpflichtung wird in der Schweiz zu erfüllen sein, weil dort der Bürgschaftsschuldner seinen Wohnsitz hat. Daher fällt hier keine UrkSt. an, es sei denn, daß der Erfüllungsort ausdrücklich nach Deutschland gelegt wird.

Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt hat.

Der Eigenverbrauch, d. h. die Entnahmen eines Unternehmers aus seinem Betrieb, die im Inland belegene Gegenstände betreffen,

die Einfuhr von Gegenständen in das Inland (sog. AusgleichSt.).

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2). Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ist „jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht von Gewinnerzielung nicht gegeben ist".

A.Punkt der USt. ist die Vornahme von Lieferungen und Leistungen gegen Entgelt im Inland, der Eigenverbrauch im Inland und die Einfuhr in das Inland. Der Begriff „Inland" umfaßt das Reichsgebiet mit Ausnahme der Zollausschlüsse und der Freibezirke. (§ 1 der Durchf.Best. z. UStG. vom 17. 10. 1934.) Als Ausland ist ausdrücklich das Gebiet bezeichnet, das hiernach nicht Inland ist.[24])

Für die Besteuerung der Einfuhr gilt die besondere Vorschrift des § 1 Abs. 1 und Abs. 2 der Ausgleichsteuerordnung vom 30. 1. 1932, wonach die Zollanschlüsse zum Inland im Sinne des UStG. gerechnet werden.[25]) Exterritoriale Grundstücke gehören nicht zum Ausland, sondern sind umsatzsteuerrechtlich Inland.[26])

Eine Lieferung ist im Inland ausgeführt, wenn der Unternehmer einem anderen die Verfügungsmacht über den Gegenstand im Inland verschafft. Gleichgültig ist, ob der Unternehmer bei Abschluß des Geschäfts im Inland tätig war oder nicht. Es kommt nur darauf an, wann und wo der Unternehmer dem Abnehmer die Verfügungsberechtigung übertragen hat. Entscheidend dafür ist die Uebergabe der Sache, beim Versendungskauf die Uebergabe an einen Spediteur, Frachtführer oder Reeder (§ 4 Abs. 3 der Durchf.Best. z. UStG.).

---

[24]) So gehören z. B. zum Inland die Freihafenbezirke in Hamburg, Bremen, Bremerhafen usw. und seit 1. 5. 39 auch in Memel. Freibezirke sind Königsberg und Stettin. Vgl. Vereinszollgesetz vom 1. 7. 1869, abgelöst durch das Zollges. vom 20. 3. 1939.

[25]) Diese Bestimmung hat heute durch den Anschluß Oesterreichs ihre Bedeutung verloren; denn nur die beiden Gemeinden Jungholz und Mittelberg (Vorarlberg) waren Zollanschlüsse.

[26]) Vgl. RFH. in RStBl. 1930/565.

Eine sonstige Leistung im Inland liegt vor, „wenn ein Unternehmer bei einer nicht in einer Lieferung bestehenden Leistung im Inland tätig wird" (§ 7 Abs. 1 Durchf.Best.). Darunter fällt u. a. die Vermittlungstätigkeit eines Agenten im Inland, die Veredelung ausländischer Waren (Lohnveredelung) und die Ueberlassung inländischer Patente (§ 18 Durchf.Best.). Für Leistungen, die sich über eine bestimmte räumliche Entfernung erstrecken (Beförderungsleistungen und Vermietungg von Beförderungsmitteln im Inland und Ausland), ist der auf die Leistung im Inland entfallende Anteil auszuscheiden; der Unternehmer ist mit diesem Teil des Beförderungsentgelts umsatzsteuerpflichtig.[27])

Die Einfuhr im Sinne der Ausgleichsteuer ist jede Bewegung von Waren über die Grenze ohne Rücksicht darauf, welches Rechtsgeschäft derselben zugrunde liegt. Dazu muß jede Lieferung in Erfüllung eines vorher abgeschlossenen Lieferungsgeschäftes gerechnet werden, ebenso die Beförderung unbestellter Waren nach einem inländischen Lager.[28])

Es ist selbstverständlich, daß als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. natürliche und juristische Personen zu gelten haben. Aber auch jede sonstige geschäftliche Zusammenwirkung mehrerer Personen ist eine umsatzsteuerpflichtige Person, sofern der Zusammenschluß aller Unternehmer nach außen in Erscheinung tritt. (Z. B. eine Gesellschaft des BGB. mit gemeinsamer Geschäftsführung und eigenem Vermögen, dagegen nicht eine Interessengemeinschaft, bei

[27]) Vgl. RFH. 40/231. Danach ist auch eine im Ausland ausgeführte Tätigkeit als eine „inländische" anzusehen, wenn sie ihre Wirkungen erst im Inland zeigt.

[28]) Die Ausgleichssteuer enthält teilweise den gleichen Tatbestand wie der Zoll; sie ist aber vom Zoll streng zu unterscheiden. Die Ausgleichsteuer fällt an ohne Rücksicht darauf, ob auf den Gütern ein Zoll liegt oder nicht. Die Einfuhr von Gegenständen ist jedoch steuerfrei, wenn eine echte Zollbefreiung (§ 6 Ziffer ZTG.) vorliegt. Dieser Fall ist gegeben, wenn für einen Gegenstand ein Zoll im Tarif zwar vorgesehen ist, dieser aber im gegebenen Fall nicht erhoben wird. Vgl. z. B. Fälle der Bodenbewirtschaftung in fremdem Staatsgebiet durch inländische Bauern, Einfuhr deutscher Seefischfänge, Einfuhr gebrauchter Gegenstände oder Einfuhr von Reisebedarf.

der die beteiligten Unternehmer ihre Selbständigkeit behalten.)[29]) Lieferungen zwischen den einzelnen IG.Mitgliedern sind also umsatzsteuerpflichtig.

10.) Erbschaftsteuer (ErbStG. vom 22. 8. 1925, neugefaßt durch Ges. vom 25. 6. 1931): Die deutsche ErbSt. ist ihrem Wesen nach eine außerordentliche VermSt., die der Empfänger einer Zuwendung zu zahlen verpflichtet ist. Der Rechtsgrund liegt in der Bereicherung des Empfängers, der den Anspruch des Staates auf einen Teil dieses Vermögenszuwachses rechtfertigt.[30])

Die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht setzt voraus, daß der Erwerber oder Erblasser zur Zeit der Entstehung der Steuerschuld Inländer im Sinne des ErbStG. ist (§ 8 Abs. 1). Erfaßt wird der gesamte Nachlaß einschließlich des ausländischen Besitzes des Erblassers.

Inländer im Sinne des ErbStG. sind alle Personen ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, ferner alle die deutschen Staatsangehörigen, die ihren inländischen Wohnsitz aufgegeben haben und sich nicht länger als zwei Jahre im Inland aufhalten.[31]) A.Punkte sind hier also sowohl die Staatsangehörigkeit als auch ein inländischer Lebensmittelpunkt des Erblassers bzw. der Erben.

Auf Seiten der Empfänger sind den natürlichen Personen als Inländer im Sinne des ErbStG. die juristischen Personen, insbesondere

---

[29]) Vgl. Plückebaum, Das UStG., S. 181.

[30]) Vgl. Bühler, Steuerrecht, Bd. 2, S. 245.

[31]) Diese Bestimmung wurde durch die NotVO. des Reichspräsidenten vom 8. 12. 1931, 7. Teil, Kap. III, 2. Abschn. durch eine Nr. 20 des § 8, Abs. 1, Satz 1 des ErbStG dahin erweitert, daß Personen, die ihre deutsche Staatsangehörigkeit nach dem 31. 3. 1931 aufgegeben haben und im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, als Steuerinländer gelten, wenn die ErbSt. noch innerhalb von zwei Jahren nach Aufgabe der Staatsangehörigkeit anfällt. Durch diese Bestimmung war es unmöglich gemacht, daß deutsche Staatsangehörige ihren Wohnsitz in das Ausland verlegten, dort innerhalb von zwei Jahren ihre Staatsangehörigkeit aufgaben und dabei von der inländischen ErbSt.pflicht frei wurden.

die Stiftungen, gleichzustellen, sofern sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland haben.

§ 8 Abs. 2 enthält eine besondere Regelung für die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht, sofern das ererbte Vermögen ganz oder zum Teil im Ausland liegt und im Belegenheitsstaat ebenfalls einer Steuer auf den Erwerb von Todes wegen unterworfen ist. Auf Antrag kann diese ausländische Steuer, soweit sie ausländische Grundstücke, Forderungen gegen ausländische Schuldner und Rechte, deren Uebertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher gebunden sind, betreffen, bei der inländischen Besteuerung als Nachlaßverbindlichkeit abgesetzt werden. Bei Vorliegen von Gegenseitigkeit kann der RdF. anordnen, daß die ausländische Steuer auf die inländische Erbschaftsteuerschuld angerechnet werden darf (§ 8, Abs. 2, Ziff. 2).

Die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht greift dann ein, wenn ausländische Staatsangehörige, die im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, sowie wenn Auslandsdeutsche, die länger als zwei Jahre im Ausland wohnen bzw. sich aufhalten, ihren ausländischen Erben ein im Inland gelegenes Vermögen hinterlassen. Hinsichtlich des Umfangs der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht hat der RFH. dahin entschieden, daß nur inländisches Grundvermögen und Rechte, deren Uebertragung an inländische Büchereintragung gebunden ist, umfaßt werden.[32])

3.

Die Anknüpfung in der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.

Deutschland hat bisher 7 umfassende Dbstg.Abk. abgeschlossen. Daneben finden sich auch in Handelsverträgen steuerrechtliche Bestimmungen.[33])

---

[32]) Vergl. RFH. 29/244.

[33]) Vgl. z. B. Wirtschaftsvertrag Deutschland smit der ehem Republik Polen vom 1. 11. 1935.

Es bestehen bzw. bestanden Abk. mit folgenden Staaten:

Oesterreich (1922, überholt), (RGBl. 1923/II, S. 90),
Ungarn (1923), (RGBl. 1925/II, S. 642),
mit d. früh. Tschechoslowakei (1921), (RGBl. 1923/II, S. 70),
Italien (1925), (RGBl. 1925/II, S. 1146),
Rußland (UdSSR.) (1925), (RGBl. 1926/II S. 2),
Schweden (1928), (RGBl. 1928/II, S. 522),
Schweiz (1931), (RGBl. 1934/II, S. 38),
Finnland (1935), (RGBl. 1936/II, S. 28),
Frankreich (1934), (RGBl. 1938, S. 329) und
Rumänien (1937), (RGBl. 1938, S. 17).

Zu nennen sind ferner:

Die Verordnung zur Beseitigung der Dbstg. im Verhältnis Deutschland zur ehemaligen Freien Stadt Danzig (1923/1926), teilweise geändert durch VO. vom 15. 7. 1937, RStBl. 1937/853, die Anordnung zur Beseitigung der Dbstg. zwischen Deutschland und der ehemaligen polnischen Republik von 1934 (RdErl. d. RdF. vom 25. 6. 1935, RStBl. 1935/901 bzw. vom 29. 2. 1936, RStBl. 1936/196).

Das vorl. Abk. zwischen Deutschland und Dänemark zur Beseitigung der Dbstg. auf dem Gebiete der Einkommen- und Vermögensteuer (1928), (Deutscher Reichsanzeiger Nr. 57 von 1928).

Das Uebereinkommen zwischen Deutschland und Griechenland über die Besteuerung des beweglichen Nachlasses vom 1. 12. 1910 bzw. vom 30. 6. 1920 (RGBl. 1912, S. 173).[34])

Daneben gibt es verschiedene Sonderabkommen, die die Besteuerung von Schiffahrtsbetrieben zum Gegenstand haben: Verfügung des RdF. zur Vermeidung von Dbstg. von deutschen und nordamerikanischen Schiffahrtsgesellschaften, Reedereien und Reedern (1923), eine VO. zur Beseitigung der Dbstg. für Einkommen aus Schiffahrtsbetrieben im Verhältnis zu Groß-Britannien (1929), ferner eine VO.

[34]) Der ursprüngliche Vertrag zwischen Deutschland und Griechenland vom 1. 12. 1910 war durch das Versailler Diktat aufgehoben worden, ist jedoch auf Grund einer Mitteilung der griechischen Regierung vom 30. 6. 1920 wieder neu in Kraft getreten.

zur Beseitigung der Dbstg. aus Luftverkehrsbetrieben im Verhältnis zu Groß-Britannien und Irland (1937), DRAnz. vom 14. 12. 1937/290) und ein Abkommen mit Japan zur Vermeidung der Dbstg. von Einkünften aus dem Betrieb der Seeschiffahrt vom 25. 7. 1934.

Es würde im Rahmen dieser Untersuchung zu weit führen, auf den Inhalt dieser Abkommen im einzelnen einzugehen. Im folgenden sollen daher nur die für die Anknüpfung wesentlichen Gesichtspunkte herausgegriffen werden:

A. Der Geltungsbereich der Abkommen:

In persönlicher Hinsicht erstrecken sich die Vergünstigungen der Abkommen immer nur auf die Staatsangehörigen der beiden Vertragsstaaten. Die Gleichstellung der juristischen mit der natürlichen Person ist allen Verträgen gemeinsam.

Im deutsch-ungarischen Abk. ist jedoch eine solche Gleichstellung nur hinsichtlich des Grund- und Betriebsvermögens sowie des Einkommens daraus erfolgt (Art. VIII). Es gelten also hinsichtlich der Besteuerung des übrigen Vermögens und der Einkünfte daraus bei juristischen Personen die Bestimmungen des innerstaatlichen Rechts uneingeschränkt weiter, so daß also eine Dbstg. insofern eintreten kann.[35])

Im deutsch-schweizerischen und deutsch-französischen Abk. ist keine ausdrückliche Bestimmung über den Personenkreis enthalten, auf den das Abk. Anwendung finden soll. Aus Art. 1 der beiden Abk., in dem auch die deutsche KSt. erwähnt ist, läßt sich entnehmen, daß die Vertragsbestimmungen nicht nur auf natürliche, sondern auch auf juristische Personen angewendet werden müssen.[36])

In sachlicher Hinsicht beschränken sich die Abk. auf eine ganz bestimmte Kategorie von Steuern, die als „direkte Steuern" bezeichnet

[35]) Vgl. auch Art. 7 des Abk. mit der ehem. Tschechoslowakei.

[36]) Vgl. Rennebaum, Dbstg., Anm. 1 zu Art. 1 des deutsch-schweiz. Abk., S. 228.

werden. Die indirekten Steuern sind zum Teil ausdrücklich ausgenommen.[37])

Eine genaue Bestimmung des Begriffs der direkten Steuern im Gegensatz zu den indirekten Steuern ist in den Abk. nicht getroffen. Statt dessen wird im einzelnen aufgezählt, welche Steuern der Vertragsstaaten als direkte Steuern im Sinne des Abk. anzusehen sind. (Vgl. Art. 1, Abs. 2 des deutsch-schweiz. und Art. 1, Abs. 3 des deutsch-französ. Abk., ferner Art. 1, Abs. 2 des deutsch-ital. Abk.). Wie in Ziff. 1 des Schlußprotokolls zum deutsch-ital. und zum deutsch-schweiz. Abk. zum Ausdruck kommt, ist diese Aufzählung aber nicht ausschließlich und abschließend. Im deutsch-ital. Abk. ist sogar vorgesehen, daß am Ende jedes Jahres ein auf den neuesten Stand gebrachtes Verzeichnis der in jedem Staat bestehenden Steuern ausgetauscht werden soll.

Grundsätzlich gelten als direkte Steuern solche Steuern, die unmittelbar von den Einkünften, vom Vermogen oder vom Vermögenszuwachs erhoben werden. Die Schiffahrtsabkommen Deutschlands mit Japan und Großbritannien erstrecken sich ausdrücklich nur auf die Steuern vom Einkommen.

Zu den von den Abk. erfaßten Steuern gehören auch die Steuern, die für Rechnung der Provinzen, Kantone, Länder, Gemeinden oder der Gemeindeverbände von den vertragschließenden Staaten oder von diesen öffentlich-rechtlichen Unterverbänden selbst erhoben werden.[38])

B. Die Besteuerung des Einkommens:

Die Verteilung der Besteuerung des Einkommens zwischen den einzelnen Staaten erfolgt im allgemeinen nach Ertragsquellen, d. h. in der Weise, daß jeder Staat nur die Einkünfte besteuert, die aus seinem Gebiet herrühren. Meistens verzichtet der Vertragsstaat darauf, die unbeschränkte Steuerpflicht gegenüber seinen inländischen Steuerpflichtigen geltend zu machen, soweit es sich um im Ausland erzielte

[37]) Vgl. Art. 1, Abs. 2 des deutsch-franz. Abk.: „Das gegenwärtige Abk. bezieht sich daher nicht auf indirekte Steuern vom Verkehr u. Verbrauch."

[38]) Vgl. Rennebaum, Dbstg., Kap. A, VI, S. 11.

Einkünfte handelt. Dieser Verzicht kommt dem Staat zugute, von dem die Einkünfte stammen.

Steuern auf das Einkommen aus dem Betrieb von Handel, Gewerbe oder Industrie werden nur von dem Staat erhoben, in dessen Gebiet ein Einkommen mittels einer Betriebsstätte erzielt wird.[39])

Befinden sich Betriebstätten des gleichen Unternehmens in beiden Vertragsstaaten, so soll die Heranziehung zu den direkten Steuern in jedem Gebiet nur nach Maßgabe des von der inländischen Betriebstätte aus stattfindenden Betriebsumfangs erfolgen. Als gewerbliches Einkommen gilt auch das aus Beteiligung an einer Personalgesellschaft oder an einer GmbH. erzielte Einkommen.

Die Besteuerung der Einkünfte aus freien Berufen ist einheitlich dahin geregelt, daß solche Einkünfte nur in dem Staat besteuert werden, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird, aus der die Einkünfte herrühren. (Vgl. z. B. Art. 4, Abs. 1 des deutsch-schweiz. und Art. 6 des deutsch-ital. Abk.) Die Berufstätigkeit muß in dem betreffenden Staat einen festen Mittelpunkt haben.

Auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden durchgehend nur in dem Staat besteuert, in dessen Gebiet die persönliche Tätigkeit ausgeübt wird, d. h. also am Arbeitsort. Für Grenzgänger, d. h. Personen, die im Grenzbezirk wohnen und in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben, gilt dagegen wieder das Wohnsitzprinzip. (Vgl. Art. 4 Abs. 2 des deutsch-schweiz. Abk. und Schlußprotokoll Ziff. 7 zum deutsch-franz. Abk.)

Einkünfte aus öffentlichen Kassen werden nur im Schuldnerstaat besteuert. (Vgl. Art. 5 des deutsch-schweiz. und Art. 7 des deutsch-franz. Abk.)

Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen werden nur in dem Staat besteuert, in dessen Gebiet der Einkommensberechtigte seinen

---

[39]) Vgl. Art. 3, Abs. 2 des deutsch-ital. Abk., Art. 3, Abs. 2 des deutsch-scheiz. Abk. Ebenso auch Art. 2 des deutsch-ungar. Abk. Dort heißt es: „... nur in dem Staat zu den direkten Steuern herangezogen werden, in welchem eine Betriebsstätte zur Ausübung des Gewerbes unterhalten wird. Als Gewerbebetrieb sind auch Beteiligungen an gesellschaftlichen Unternehmungen zu behandeln mit Ausnahme von Aktien, Kuxen und sonstigen Wertpapieren."

Wohnsitz hat. (Vgl. so z. B. Art. 6, Abs. 1 des deutsch-schweiz. und Art. 9 des deutsch-franz. Abk.) Eine andere Regelung hat aber das deutsch-ital. Abk. in Arrt. 5, Abs. 2 getroffen: Die Steuern auf Dividenden von Handelsgesellschaften — die als Einkünfte des Anteilseigners und nicht als Teil der Einkünfte der Gesellschaft zu besteuern sind — werden nur in dem Staat erhoben, in dessen Gebiet das Unternehmen seinen Sitz hat.

Im Art. 8, Abs. 1 des deutsch-französ. Abk. findet sich die ausdrückliche Bestimmung, daß die Steuern von Einkünften aus Darlehen, Bank-, Spar- und Kontokorrentguthaben nur im Wohnsitzstaat des Gläubigers erhoben werden. Art. 9, Abs. 1 des deutsch-ital. Abk. überläßt die Besteuerung dieser Einkünfte dem Staat, in dem das Unternehmen seine Betriebstätte hat.

In allen nicht ausdrücklich geregelten Fällen gilt im übrigen das Wohnsitzprinzip. So heißt es in Art. 7 des deutsch-schweiz. Vertrages: „Vermögen und Einkünfte, die in den vorgehenden Artikeln nicht näher bezeichnet worden sind, werden nur in dem Staat besteuert, in dem der Stpfl. seinen Wohnsitz hat." Darunter fallen z. B. die Steuern auf Einkünfte aus Renten und sonstigen wiederkehrenden Leistungen sowie auf Einkünfte aus der Ueberlassung von Urheber- und Patentrechten.

C. Wohnsitz und Sitz der juristischen Person:

Der Wohnsitz ist der wichtigste A.Punkt der Dbstg.Abk.

Die Verträge enthalten eine genaue Definition dessen, was unter Wohnsitz zu verstehen ist, so daß hier keine Schwierigkeiten mehr entstehen können. In Art. 13 des deutsch-ital. Vertrages heißt es z. B.: „Als Wohnsitz im Sinne dieses Abk. wird der Ort angesehen, wo der Stpfl. eine Wohnung unter Umständen inne hat, die auf die Absicht der Beibehaltung einer solchen schließen lassen." Art. 8 des deutsch-schweiz. Abk. betrachtet als Wohnsitz den Ort, wo der Stpfl. eine ständige Wohnung hat und regelmäßig verweilt.[40])

[40]) Diese Begriffsbestimmung ist etwas weiter als die des § 13 des deutschen StAnpG.; sie ist auch umfassender als der von den kantonalen Steuergesetzen übernommene Wohnsitzbegriff des schweiz. Zivilgesetz-

Besteht in beiden Vertragstaaten ein Wohnsitz, so wird teils auf die Staatsangehörigkeit abgestellt, teils ist bestimmt, daß die obersten Finanzbehörden der beiden Staaten von Fall zu Fall besondere Vereinbarungen treffen. (Vgl. Art. 7, Abs. 2 des deutsch-ungar. Abk. bzw. Art. 10 des deutsch-schwed. Abk.)

Im deutsch-ital. Abk. wird grundsätzlich auf die Staatsangehörigkeit abgestellt (Art. 13, Abs. 2, 3). Für die Personalsteuern im Sinne dieses Abk. gilt aber eine Ausnahme. Diese Steuern werden von jedem der beiden Staaten „zu dem Teil erhoben, der dem Verhältnis der Dauer des Aufenthalts des Stpfl. in jedem der beiden Staaten während seines Aufenthalts entspricht". Ein Aufenthalt außerhalb der Vertragsstaaten ist dem Staat zuzurechnen, dessen Staatsangehörigkeit er besitzt. (Vgl. auch Art. 13, Abs. 2 des deutsch-französ. Abk.)

Das deutsch-schweiz. Abkommen bestimmt in Art. 8, Abs. 2 für den Fall, daß mehrere ständige Wohnungen bestehen, folgendes: „Als Wohnsitz ist diejenige Wohnung anzusehen, wo der Stpfl. den Mittelpunkt seiner persönlichen und geschäftlichen Interessen hat. Ist ein solcher Mittelpunkt nicht festzustellen, so tritt eine Teilung des Besteuerungsrechts nach näherer Vereinbarung der zuständigen obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten ein."

Bei der juristischen Person tritt an die Stelle des Wohnsitzes der Ort, wo diese ihren Sitz hat. In den Dbstg.Abk. ist zwar meist vom „Sitz" die Rede, aber nicht immer der formelle, satzungsmäßige Sitz gemeint, sondern der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung. Die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung ist Tatfrage. Regelmäßig wird man den Ort der Leitung dort annehmen müssen, von wo aus der leitende Geschäftsführer tätig wird. Auch wenn der formelle Sitz im Ausland liegt, befindet sich die Geschäftsleitung im Inland, wenn die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einem Inländer bestimmt werden.[41])

---

buchs, und zwar insofern, als auf die Tatsache des regelmäßigen Verweilens abgestellt wird.

[41]) Vgl. RFH. in StW. 1935/570 und StW. 1938/507. Im letzteren Fall gehörten die Anteile an einer holländischen AG. deutschen Kaufleuten, für die die AG. Rohstoffeinkäufe im Ausland besorgte. Das Urteil nimmt

Sitz der juristischen Person im Sinne des deutsch-französ. Abk. ist „der Ort, wo sich ihr wirklicher Sitz befindet" (vgl. Art. 13, Abs. 4). Danach ist nicht der satzungsmäßige Sitz, sondern der Ort der Geschäftsleitung ausschlaggebend. Im Sinne des deutsch-ital. Abk. gilt als „Wohnsitz" der juristischen Person der Ort, wo sie ihren Sitz hat. Die gleiche Bestimmung findet sich auch grundsätzlich im Art. 8, 4 des deutsch-schweiz. Abk. Maßgebend ist hier der durch Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsgeschäft bezeichnete Ort.

Der deutsch-ungar. Vertrag läßt als Sitz sowohl den formellen Sitz als auch den Ort der Leitung gelten (vgl. Art. 10, Abs. 4). Nur auf den Ort der Leitung stellt das deutsch-rumänische Abk. (Art. 12, Abs. 4) und das deutsch-finnische Abk. (Art. 10, Abs. 4) ab.

Eine Ausnahmeregelung findet sich in Art. 8, Abs. 4, Satz 2 des deutsch-schweiz. Abk. zusammen mit Nr. 3 des Zusatzprotokolls vom 15. 7. 1931 für die Besteuerung von Stiftungen und sonstigen Vermögensmaßen. Für diese ist nicht der Sitz, sondern der Ort ihrer Leitung maßgebend. Ursprünglich war die Gleichstellung ausdrücklich vorgesehen (vgl. Art. 4, Abs. 2 des Abk.). Die Ergänzung in Nr. 3 des Zusatzprotokolls wurde jedoch erforderlich, weil von deutschen Stpfl. in zahlreichen Fällen Stiftungen mit Sitz in der Schweiz errichtet wurden, wobei der Ort der Leitung in Deutschland verblieb. Gegenstand dieser Stiftungen war meistens die Verwaltung von Fluchtkapital. Erst durch diese Abänderung war es möglich, diese Stiftungen in Deutschland entsprechend zu besteuern.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Unternehmungen der Seeschiffahrt, der Binnenschiffahrt und der Luftfahrt und der Einkünfte daraus gilt folgendes: Die Besteuerung erfolgt in dem Staat, wo sich der Ort der Leitung des betreffenden Unternehmens befindet.[42])

Geschäftsleitung in Deutschland an, weil in Deutschland von den deutschen Aktionären der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet würde.

[42]) Vgl. Art. 3, Abs. 6 des deutsch-schweiz. Abk. für Bodensee- und Rheinschiffahrt sowie für Luftfahrt und Art. 4 des deutsch-ital. Abk.

Art. 5 des deutsch-französ. Abk. stellt für Unternehmungen der Seeschiffahrt und der Luftfahrt auf den Ort der Leitung ab, verlangt aber gleichzeitig, daß die Schiffe oder Luftfahrzeuge auch die Staatsangehörigkeit ihres Landes besitzen. Die Bestimmungen dieses Abk. wurden durch Art. 6 a Abs. 1 des Zusatzprotokolls auch auf die Rheinschiffahrt ausgedehnt.

D. Die Besteuerung von Grundstücken und Einkünften daraus:

Auch die Grund- und Gebäudesteuern werden zu den von den Dbstg.Abk. erfaßten direkten Steuern gerechnet. (Vgl. z. B. Art. 1, 2, 5 des deutsch-ital. und Art. 1 des deutsch-schweiz. Abk.).

Für die als unbeweglich geltenden Steuerobjekte — Grund und Boden, bebaute Grundstücke einschließlich des Zubehörs — ist als A.Punkt in sämtlichen Abk. die Belegenheit der Grundstücke im Inland vorgesehen. Auch bei Einkünften aus Grundstücken, insbesondere aus landwirtschaftlicher Nutzung, aus Vermietung oder Verpachtung erfolgt die Besteuerung in dem Staat, in dem das Grundstück gelegen ist.

Nicht ganz einheitlich ist die Besteuerung von Einkünften aus Forderungsrechten, die an Grundstücken dinglich gesichert sind:

Teils werden sie als Kapitalvermögen bzw. als Einkommen daraus angesehen und können daher nicht zum unbeweglichen Vermögen gerechnet werden. Hier gelten alsdann die allgemeinen Verteilungsgrundsätze des betreffenden Abk. (Vgl. Art. 2, Abs. 2 des Abk. mit der ehem. Tschechoslow., jetzt Protektorat Böhmen und Mähren.)

In den meisten Verträgen werden diese Rechte dem unbeweglichen Vermögen und dem Einkommen daraus gleichgestellt und unterliegen somit der Besteuerung durch den Belegenheitsstaat des Grundstücks. So heißt es in Art. 1 des deutsch-ungar. Abk.: „Grundstücke, Gebäude und Hypothekenforderungen sowie das Eink. daraus sollen nur in dem Staat zu den direkten Steuern herangezogen werden, in dem sich die Liegenschaft befindet." Ziffer 4 des Schlußprotokolls des deutsch-schwed. Abk. und Art. 2

des deutsch-schweiz. Abk. bestimmen: „Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke Anwendung finden, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte, die am unbeweglichen Vermögen sichergestellt sind oder darauf lasten, sind dem unbeweglichen Vermögen gleichzuachten."

Der deutsch-schweiz. Dbstg.Vertrag enthält besonders eingehende Bestimmungen über den Umfang des unbeweglichen Vermögens. Nach Art. 2, Abs. 2 sind dem unbeweglichen Vermögen gleichzuachten Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte, die an Grundstücken sichergestellt sind oder darauf lasten. Zum unbeweglichen Vermögen gehört auch das unbewegliche Betriebszubehör. Im übrigen wird auf das materielle Zivilrecht des Staates verwiesen, in dem der Vermögensgegenstand liegt (vgl. Art. 2, Abs. 3). Nach deutschem Recht ist also dafür das BGB. insbesondere das Sachenrecht maßgebend, nach schweiz. Recht Art. 655 des ZGB.

E. Die Sonderregelung auf dem Gebiete der ErbSt.:

Deutschland hat als Ergänzung der allgemeinen Dbstg.Abk. fünf Sonderabkommen zur Vermeidung der Dbstg. auf dem Gebiete der ErbStn. abgeschlossen. (Vgl. den Vertrag vom 21. 4. 1923 mit der ehem. Tschechoslowakei, ferner das deutsch-ungar. Abk. vom 26. 11. 1923, das deutsch-schwed. Abk. vom 14. 5. 1935 und die VO. zur Beseitigung der Dbstg. auf dem Gebiete der ErbStn. im Verhältnis zur ehem. Freien Stadt Danzig vom 19. 11. 1923.) Mit der Schweiz wurde kein eigenes Abk. getroffen; im Dbstg.Abkommen vom 29. 1. 1934 ist bereits ein eigener zweiter Abschnitt „Erbschaftsteuern" mitenthalten (vgl. Art. 9 bis 12). Die einzelnen Abk. enthalten im wesentlichen die folgenden Grundsätze:

Unbewegliches Nachlaßvermögen eines Angehörigen der beiden Vertragsstaaten unterliegt der ErbSt. in dem Staat, in dem dasselbe gelegen ist. Dem unbeweglichen Vermögen sind Rechte, auf welche die sich auf Gründstücke beziehenden Vorschriften Anwendung finden, sowie Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sicher-

gestellt sind, gleichzustellen. (Vgl. Art. 1 des deutsch-ungarischen Abk. und Art. 10 des deutsch-schweiz. Abk.)

Für das übrige Nachlaßvermögen ist auf Grund des deutsch-ungar. Abk. der Staat für besteuerungsberechtigt erklärt, dessen Staatsangehörigkeit der Erblasser zur Zeit des Todes gehabt hat (vgl. Art. 2). Eine Einschränkung wird jedoch gemacht, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes in dem anderen Staat Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt gehabt hat. Hier wird das in dem Wohnsitzstaat gelegene Nachlaßvermögen auch von diesem Staat besteuert.

Art. 11 des deutsch-schweiz. Abk. stellt für den gesamten beweglichen und sonstigen Nachlaß auf den Wohnsitz des Erblassers bzw. auf dessen gewöhnlichen Aufenthalt im Zeitpunkt seines Todes ab. Bei doppeltem Wohnsitz soll das Nachlaßvermögen nur in dem Staat besteuert werden, in dem der Erblasser den Mittelpunkt seiner persönlichen und geschäftlichen Interessen gehabt hat; ist ein solcher Mittelpunkt nicht festzustellen, so folgt die Besteuerung der Staatsangehörigkeit. Die Abk. beziehen sich nur teilweise auch auf die Schenkungssteuern.

4.

Leitsätze für die Anknüpfung im deutschen IStR.

Wesentliche Bestandteile eines steuerlichen Tatbestandes sind die Person (Steuerpflichtiger) und die Gegenstände und Vorgänge (Steuerobjekte), für welche die Steuerpflicht besteht. Je nach der Natur und dem Zweck einer Steuer ergeben sich erschöpfend aus diesen Teilen eines Tatbestands die Möglichkeiten einer steuerlichen A.

Es kann aber auch sein, daß das Steuergesetz selbst keine eigene A. enthält; die A. kann alsdann aus der Natur der Steuer entnommen werden (vgl. z. B. die Verbrauchssteuern). Es ist auch denkbar, daß das Steuergesetz auf die Grenznormen für Rechtsverhältnisse anderer Art verweist, z. B. auf das IPR.

Ein solcher Fall ist beispielsweise gegeben, wenn es in einem ErbStG. heißt: „Eine ErbSt. soll nur erhoben werden, wenn sich die gesamte Erbfolge nach inländischem Recht richtet.“ [1])

Eine steuerlich maßgebende Beziehung der Person oder des Steuerobjekts kann durch Staatsangehörigkeit oder durch eine bestimmte räumliche A. entstehen.

Neben der Staatsangehörigkeit sind folgende räumliche A.Möglichkeiten denkbar:

1. Bestehen eines inländischen Lebens- oder Geschäftsmittelpunktes durch Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung,

[1]) Hier liegt aber kein sog. Zuständigkeitszusammenhang vor. Dieser ist nur gegeben, wenn „eine erste staatliche Zuständigkeit selbständiges A.-Mittel für eine zweite staatliche Zuständigkeit ist“. Im gegebenen Fall kann man vielmehr von einer „Sachrechtsabhängigkeit der staatlichen Zuständigkeit“ sprechen. Vgl. Reu, Staatliche Zuständigkeit, S. 189, sowie auch Wengler, Dbstg., S. 62.

2. Zusammenhang mit dem inländischen Gebiet durch Belegenheit einer Sache im Inland (Grundstücke, Forderungen, Zweigniederlassungen, Betriebstätten oder sonstige Einkunftsquellen) oder durch einen steuerlich maßgebenden Vorgang im Inland (Liefe- oder Leistung einer Sache im Inland).

3. Ausschließliche rechtliche Beziehungen zum inländischen Gebiet (Wirksamwerden von Urkunden im Inland).

1. Die Staatsangehörigkeit als Anknüpfung im IStR.

Bis zum EStG. des Jahres 1925 war die Staatsangehörigkeit der primäre A.Punkt des deutschen Einkommensteuerrechts. Zwischen steuerrechtlicher und staatsrechtlicher Staatszugehörigkeit bestand dabei kein Unterrschied. Seit dem EStG. 1925 ist für die A. nur noch der Wohnsitz bzw. der gewöhnliche Aufenthalt maßgebend ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit der Person. Die Einkommensteuerpflicht wird durch Auslandsaufenthalt ohne inländischen Wohnsitz auch bei deutschen Staatsangehörigen beseitigt.

§ 1 EStG. verwendet das Wort „Staatsangehöriger" überhaupt nicht mehr, sondern stellt nur noch auf die durch Wohnsitz oder Aufenthalt gekennzeichnete Beziehung der Person zum Staatsgebiet ab. Damit ist die unbeschränkte Steuerpflicht an ein „persönlich-territoriales" Band geknüpft, ohne Rücksicht darauf, ob auch nationale Beziehungen zum Inland bestehen.

Bei der beschränkten Steuerpflicht ist für die A. ein „sachlich-territoriales" Band ausreichend. Die Steuerpflicht wird begründet durch das Herrühren von Einkünften aus dem Gebiet des Inlands ohne Rücksicht auf die Beziehung der Person des Berechtigten zum Inland.

Bei der unbeschränkten wie bei der beschränkten ESt. hat sich also in erster Linie der Gebietsgrundsatz durchgesetzt. Das für die A. im deutschen EStG. maßgebende Merkmal ist daher die Verknüpfung der Person einerseits und der Einkommensquelle andererseits mit dem Staatsgebiet.

Aus nationalen Gesichtspunkten heraus muß man die Ausschaltung des Grundsatzes, daß die Staatsangehörigkeit auch die Steuerpflicht zur Folge hat, bedauern. Das Steuerpflichtverhältnis ist ein öffentlich-rechtliches Verpflichtungsverhältnis. Die Steuerpflicht des Einzelnen beruht nicht auf dem Gedanken einer Ausgleichsschuld für die vom Staat gewährten Vorteile, auch nicht auf dem Gedanken eines schmerrzlichen Opfers; sie ist vielmehr eine staatsbürgerliche Pflicht jedes Mitglieds der Volksgemeinschaft und in diesem Sinne eine ähnlich selbstverständliche Verpflichtung wie die Wehrpflicht.[1])

Für die A. der Steuerpflicht an die Staatsangehörigkeit spricht also der Gedanke, daß der Staatsangehörige ebenso wie er mit seiner Person für den Staat eintreten muß, auch mit seinem Vermögen für die Bedürfnisse des Staates aufzukommen hat.[2])

Erwägungen der Zweckmäßigkeit und vor allem der Gedanke der Gedanke der Schonung der im Ausland lebenden Staatsangehörigen, die dort meist einer unbeschränkten ESt. unterliegen, rechtfertigen die heutige Regelung. Auch würde die Erfassung des Einkommens der Auslandsdeutschen praktisch große Schwierigkeiten bereiten.[2a])

[1]) Es besteht jedoch ein wesentlicher Unterschied gegenüber dem Wehrpflichtverhältnis. Ein Ausländer kann niemals der inländischen Wehrpflicht unterworfen sein. Dasselbe gilt für volksfremde Staatsangehörige, soweit sie nichtarischer Abstammung sind (vgl. § 15, Wehrges.). Die Wehrpflicht ist im Gegensatz zur Steuerpflicht die Verwirklichung der völkischen Wehrgemeinschaft und damit höchste Form der Volksgemeinschaft, die wesensmäßig keinen Volksfremden duldet. Vgl. Reu, Anwendung fremden Rechts, S. 108.

[2]) Vgl. Neumeyer in Zeitschr. für int. Recht 32/1 ff., die Staatsangehörigkeit als A.-Punkt im internat. Verw.Recht. Neumeyer äußert sich zur Frage der Staatsangehörigkeit als A. im IStR. Für die A. spreche, daß der Staatsangehörige ebenso, wie er mit seiner Person für den Staat eintreten müsse, auch mit seinem Vermögen für die Bedürfnisse des Staates aufzukommen habe. Auch würde er als Wähler selbst über die Notwendigkeit und den Umfang der Steuern mittelbar bestimmen können. Dennoch will Neumeyer den Wohnsitz als A. vorziehen. Die Steuerzahlung sei eine wirtschaftliche Angelegenheit, die ihren Mittelpunkt am Ort der wirtschaftlichen Betätigung habe.

[2] a) Vgl. auch Bar, a.a.O. Bar meint, die im Ausland wohnenden Staats-

Trotzdem findet sich auch im EStG. und daneben in anderen Steuergesetzen die A. an die Staatsangehörigkeit: Nach § 14, Abs. 2 StAnpG. bleiben die deutschen Auslandsbeamten auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie ihren Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt im Ausland haben. Auch das deutsche ErbStG. stellt zum Teil auf die Staatsangehörigkeit ab; denn es besteuert den Nachlaß deutscher Staatsangehöriger auch dann, wenn diese im Zeitpunkt ihres Todes ihren Wohnsitz im Inland aufgegeben haben und sich nicht länger als zwei Jahre im Ausland aufhalten.

Nach den Bestimmungen des Reichsfluchtgesetzes haben nur Staatsangehörige, die ihren Lebens- bzw. Geschäftsmittelpunkt in das Ausland verlegen, eine 25 %ige Abgabe von ihrem steuerpflichtigen Vermögen zu leisten.[3])

Diese Steuer ist gleichsam eine Abgeltung der nun in Wegfall kommenden Besteuerung in der Form einer Vorwegnahme der VermögSt. Sie ist eine Folge der Staatsangehörigkeit.

Zu erwähnen ist ferner die Wehrsteuer, die nur deutsche Staatsangehörige erfaßt. Hinzu kommt allerdings, daß auch ein inländischer Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt vorliegen muß.

Eine besondere Rolle spielt die Staatsangehörigkeit schließlich als A. bei den Dbstg.Abk.; hier werden Bestimmungen über die Milderung oder Beseitigung der Dbstg. ausdrücklich auf die Staatsangehörigen beschränkt.

---

angehörigen hätten nur geringen Nutzen von den Einrichtungen ihres Vaterlandes; andererseits müsse ihre Steuerfreiheit als eine Art von Privileg erscheinen. Es sei zweckmäßig, wenn der Staat auch seine im Ausland lebenden Angehörigen einer Steuer unterzieht als Ausgleich für den zuweilen kostspieligen Schutz, den er ihnen durch seine Einrichtungen im Ausland angedeihen läßt.

[3]) Vgl. RflStG. in der 4. VO. des Reichspräs. zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen und zum Schutz des inneren Friedens vom 8. 12. 31, 7. Teil, Kap. 3.

II. Inländischer Lebensmittelpunkt und inländischer Geschäftsmittelpunkt als Anknüpfung.

Im deutschen EStG., VStG. und ErbStG. sowie im KStG. ist der entscheidende A.Punkt für die unbeschränkte Steuerpflicht das Bestehen einer persönlichen und räumlichen Beziehung zum Inland. Diese ist regelmäßig durch einen inländischen Lebens- oder Geschäftsmittelpunkt gegeben, wie es Wohnsitz, Sitz, gewöhnlicher Aufenthalt und Geschäftsleitung im Inland darstellen.

Man hat, um für das Steuerrecht einen einheitlichen Begriff zu besitzen, den Begriff des „steuerlichen Inländers" geschaffen. Darunter soll sowohl der Staatsangehörige, der zugleich gebietszugehörig ist, wie auch der Staatsfremde mit inländischem Lebensmittelpunkt zu verstehen sein.[4])

Der Begriff „steuerlicher Inländer" findet sich auch in den Steuergesetzen selbst (vgl. UStG. und KVG. sowie ErbStG.).[5]) „Steuerlicher Inländer" ist auf jeden Fall der unbeschränkt Stpfl.

Wenn schon von einem steuerlichen Inländer gesprochen werden soll, so muß dieser von dem staatsrechtlichen Inländer scharf getrennt werden. Staatsrechtlicher Inländer ist jeder Staatsangehörige nach Maßgabe der staatsrechtlichen Gesetze. Es kann aber ein Staatsangehöriger in steuerrechtlicher Hinsicht wie ein Ausländer behandelt werden, während ein staatsrechtlicher Ausländer unter bestimmten Voraussetzungen einem Inländer gleichgestellt ist.

Aus der Stellung eines steuerrechtlichen Inländers ergibt sich für fremde Staatsangehörige, daß sie an den Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen des Inlands wie jeder andere Stpfl. teilnehmen, sofern nicht eine besondere Bestimmung besteht.

Staatenlose sind in steuerrechtlicher Hinsicht den Staatsfremden gleichzusetzen. Sie unterliegen daher unter den gegebenen Voraussetzungen auch der unbeschränkten Steuerpflicht.[6])

[4]) Vgl. Lippert, IFinR., S. 338, Bühler, StR. § 18 B.

[5]) Vgl. auch die entsprechende Verwendung des Unterschieds zwischen Deviseninländer und Devisenausländer im § 5 des Devisengesetzes.

[6]) Vgl. Albert, Die Staatlosen, S. 16. Danach liegt es in der Natur des

Die A. an den inländischen Sitz bzw. die Geschäftsleitung bei juristischen Personen entspricht der A. an den Wohnsitz bzw. Aufenthalt bei natürlichen Personen. Bei juristischen Personen ist der Gesellschaftskörper selbst unmittelbar Träger der Steuerpflicht. Bei natürlichen Personen ist dagegen der Betriebsgewinn als Bestandteil ihres Einkommens zu versteuern. Es ist daher für juristische Personen belanglos, welche Staatsangehörigkeit die Inhaber der Geschäftsanteile haben.

Der Wohnsitz des Steuerrechts ist verschieden von dem Wohnsitz des § 7 BGB. Zwar wird regelmäßig ein steuerlicher Wohnsitz beim Vorliegen eines bürgerlich-rechtlichen Wohnsitzes schon gegeben sein. Der steuerliche Wohnsitz ist aber immer an Hand der besonderen steuerrechtlichen Bestimmungen zu ermitteln.

Die Abweichung des steuerlichen vom bürgerlich-rechtlichen Wohnsitz wirkt sich dahin aus, daß bestimmte Formen des bürgerlich-rechtlichen Wohnsitzes in steuerlicher Hinsicht nicht verwendet werden können. So kann z. B. die Ehefrau, deren privatrechtlicher Wohnsitz der des Mannes ist, trotzdem einen eigenen steuerlichen Wohnsitz haben.[7])

Der steuerliche Wohnsitz des deutschen EStG. schließt sich hauptsächlich an äußere Merkmale an, die auf einen Wohnsitz hinweisen.

Dem Wohnsitz gleichgestellt ist der gewöhnliche Aufenthalt, d. h. ein längere Zeit dauernder Verbleib im Gebiet des Deutschen Reiches. Der einzige Unterschied zwischen Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt ist darin zu erblicken, daß beim Wohnsitz als besonderes Merkmal die Innehabung und Benutzung einer eigenen Wohnung verlangt wird. Diese Unterscheidung hat jedoch wegen der Gleichstellung von Wohnsitz und gewöhnlichem Aufenthalt keine eigene Bedeutung.

Was der Wohnsitz bei natürlichen Personen ist, bedeutet bei den juristischen Personen der Sitz oder der Ort der Geschäftsleitung.

Steuerrechts, daß die im Inland lebenden Staatlosen die deutschen Steuern in vollem Umfang mitzutragen haben.

[7]) Vgl. RFH. 15/303.

Die Bestimmung des Sitzes ergibt sich aus der Satzung des Unternehmens bzw. der Vereinigung. Die Bestimmung des dem Sitz gleichgestellten Ortes der Geschäftsleitung ist häufig schwieriger. Hier kann nur nach Lage des einzelnen Falles entschieden werden. Die Gleichordnung von Sitz und inländischer Geschäftsleitung hat von Anfang an eine Steuerumgehung durch Begründung eines Scheinsitzes im Ausland verhindert.

Ausländische Staatsangehörige stellen eine maßgebende Beziehung zum Inland her durch Begründung eines Wohnsitzes oder durch dauernden Aufenthalt im Inland. Sie unterstellen sich also freiwillig der inländischen Rechtsordnung, ohne Mitglied der Volksgemeinschaft geworden zu sein. Sie nehmen jedoch Anteil an den Früchten der staatlichen Rechts- und Wirtschaftsordnung. Das gleiche gilt entsprechend für ausländische Gesellschaften durch Begründung eines Sitzes oder der Geschäftsleitung im Inland. Ein Ausländer wird auch dann unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er praktisch nur im Ausland Vermögen liegen hat oder Einkunftsquellen besitzt. Obwohl keine eigentliche wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Inland besteht, ist er dennoch dem Bereich der inländischen Steuerhoheit eingeordnet. Diese Einordnung ergibt sich aus der Tatsache des inländischen Lebens- oder Geschäftsmittelpunktes beim Staatsangehörigen wie beim Staatsfremden auf Grund der Herrschaftsgewalt des Staates und nicht etwa auf Grund irgendeines Gegenseitigkeitsverhältnisses im Sinne der sog. Aequivalenztheorie.

Diese Theorie geht davon aus, daß der Inländer die ihm vom Staat gewährten Vorteile seinerseits mit Leistungen auszugleichen verpflichtet ist. Auch der Ausländer sei dazu verpflichtet, da er den Schutz und die Vorteile der staatlichen Einrichtungen des Inlands genießt. Der Staat könne nicht mehr verlangen, als dem Wert der gewährten Vorteile entspricht.[8])

Das Gegenstück zur Aequivalenztheorie bildet die sog. Opfer- oder Kapazitätstheorie: Der Staat hat das Recht, ohne weiteres nach Maßgabe seiner Bedürfnisse jeden entsprechend seiner Lei-

[8]) Isay hat diese Theorie zur Grundlage der Anknüpfung des reinen IFinR. gemacht. Vgl. Isay a.a.O., S. 35 ff. und S. 94.

stungsfähigkeit zur Steuer heranzuziehen; er ist danach keine Schutzanstalt, die Wohltaten und Leistungen austeilt und dafür Gegenleistungen beanspruchen darf, sondern eine über dem Einzelnen stehende Realität.[9])

Der Grundsatz der Aequivalenz ist als typisch individualistisches Gedankengut abzulehnen. Hinsichtlich der Staatsangehörigen steht er in Widerspruch mit dem Wesen des Steuerpflichtverhältnisses. Hinsichtlich der Staatsfremden genügt es, auf die Tatsache hinzuweisen, daß diese sich, wenn sie mit dem Inland in Beziehung treten, damit auch dem Herrschaftsanspruch des Staates unterwerfen. Indem sie gerade diesen Staat zum Felde ihrer Betätigung wählen, anerkennen sie auf Grund ihrer freien Willensentschließung auch seine Steuerhoheit.

III. Zusammenhang des Steuergegenstandes mit dem inländischen Gebiet.

Neben den Beziehungen des Steuersubjekts zum inländischen Gebiet durch Lebens- bzw. Geschäftsmittelpunkt und durch Staatsangehörigkeit sind im deutschen IStR. auch Beziehungen maßgebend, die zwischen dem Gegenstand der Besteuerung und dem Inland bestehen, ohne Rücksicht auf die Verhältnisse der Person des Steuerpflichtigen zu nehmen. So ist das entscheidende Kennzeichen bei der beschränkten Einkommen- und Vermögensteuer und insbesondere bei der Besteuerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten die Lage des Gegenstandes der Besteuerung im Inland. Bei der ESt. kommt es also auf die Lage der Ertragsquelle, bei der VSt. auf die des Vermögensbesitzes, bei der GrundSt. auf die Lage des unbeweglichen Vermögens an. Auch bei der USt. wird durch das Hereinbringen von Gegenständen in das inländische Gebiet und durch den Eigenverbrauch im Inland ein solcher Zusammenhang hergestellt.

Die A. an die Zugehörigkeit der zu besteuernden Sache zum Inland ist hier eine rein sachliche, so daß selbst die Exterritorialität oder Veränderungen der Person des Sachinhabers belanglos sind.

[9]) Vgl. Gerloff, Handbuch der Finanzwissenschaften, Bd. 1. S. 446.

Die Antwort darauf, was unter „inländischem Gebiet" im IStR. zu verstehen ist, gibt grundsätzlich das Staatsrecht. Das Gebiet eines Staates ist der durch die Staatsgrenzen gekennzeichnete Lebensraum eines Volkes.[10]) Jedoch decken sich staatsrechtliches und steuerrechtliches Gebiet nicht vollständig. Zum Beweis dafür braucht nur an den Wiederanschluß Oesterreichs, die Angliederung des Sudetenlandes und die Wiedervereinigung des Memellandes mit dem Deutschen Reich erinnert zu werden. Diese Gebiete wurden von Anfang an schon Inland im staatsrechtlichen Sinne; steuerrechtlich wurden sie aber erst schrittweise dem inländischen Gebiet gleichgestellt.

Diese Ausnahmen ändern aber nichts an der grundsätzlichen Uebereinstimmung von Staatsgebiet und steuerlichem Inland. Solche Ausnahmen beruhen im allgemeinen auf besonderer gesetzlicher Bestimmung.[11])

Es muß jedoch ein Unterschied gemacht werden zwischen steuerrechtlichem und zollrechtlichem Inland. Die für Zollausschlüsse, Freihäfen usw. bestimmte Zollfreiheit schafft noch keine Steuerfreiheit oder steuerliche Sonderbehandlung für die dort gegebenen Tatbestände. So ist eine im Freihafengebiet liegende Betriebstätte eine inländische Betriebstätte; Umsätze im Freihafen unterliegen grundsätzlich der inländischen USt.

Bei beweglichen Sachen ist der steuerliche Lagebegriff nicht nur nach der tatsächlichen Lage zu bestimmen. Die bloß vorübergehende Belegenheit einer Sache an einem Ort ist noch nicht immer ein Kennzeichen dafür, daß ein steuerlich maßgebender Zusammenhang mit

---

[10]) So unterstehen z. B. unterirdische Schachtanlagen ausländischer Bergwerksbetriebe, die unter der Grenze hindurch ins Inland vorgetrieben sind, als inländische Betriebsstätten auch dem inländischen Steuerrecht.

[11]) Vgl. die VOen. zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften im Lande Oesterreich, ferner die VOen zur Einführung von steuerrechtlichen Vorschriften in den sudetendeutschen Gebieten, ebenso die VO. zur Einführung von Reichssteuerrecht im Memelland vom 29. 4. 39, die in Memel sämtliche Reichssteuern mit Ausnahme der ESt., KSt., WehrSt., BürgerSt. und des Neuen Finanzplanes eingeführt hat. Auch im Saargebiet wurde das EStG. erstmals für die Veranlagung des Jahres 1936 wirksam. Vgl. die VO. über Einführung von Reichssteuern im Saarland vom 12. 12. 1935.

dem Inland besteht.[12]) So ergibt sich bei zwischenstaatlichen Verkehrsmitteln und bei der sogenannten „res in transitu" vom steuerlichen Standpunkt aus die Notwendigkeit, eine von der jeweiligen physischen Lage unabhängige „steuerliche Lage" zu bestimmen.

Bei den zwischenstaatlichen Verkehrsmitteln wird der steuerlich maßgebende Zusammenhang mit dem Inland durch solche Beziehungen hergestellt, die den wirtschaftlichen Verhältnissen am meisten entsprechen und von einer bestimmten Dauer sind. So ist bei Schiffen auf längerer Seefahrt der Heimathafen, bei Flugzeugen der Flughafen, wo sie stationiert sind, der für die Anknüpfung maßgebende Lageort.

Bei Sachen, die in das inländische Gebiet eingeführt werden, kann es zur Bestimmung ihrer steuerlichen Lage im Inland erforderlich sein, festzustellen, ob sie ihre volkswirtschaftliche Verwendung im Inland finden. Die besondere Bedeutung dieser Frage liegt auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts.[13])

Gewisse Schwierigkeiten bereitet die A. bei der Besteuerung von Forderungen, Rechten usw.[14]) Es erscheint ohne weiteres gerechtfertigt, die Rechte an Grundstücken, die als grundstücksgleiche Rechte im Sinne des Zivilrechts anzusehen sind (z. B. Nießbrauch oder Grunddienstbarkeiten) den Grundstücken gleichzusetzen. Bei den an Grundstücken gesicherten Rechten ist eine verschiedene A. denkbar:

Eine Hypothek z. B. wird wie ein grundstücksgleiches Recht und daher als mit der Lage des Grundstücks verknüpft angesehen; sie kann aber auch als ein selbständiges Recht und alsdann unabhängig von der Lage des Grundstücks behandelt werden.

Auch bei sonstigen Forderungen und Rechten bestehen verschiedene Möglichkeiten:

---

[12]) Vgl. auch Beale in 28 Yale Law Journal (1918/19, 525): „Situs does not include the mere temporary location of a thing, but refere solely to all location, which has such a degree of permanence that the thing may be fairly described as settled within the place."

[13]) Vgl. Späth, Die USt. im Internationalen Recht, S. 12.

[14]) Vgl. RFH. Bd. 32/13: „Auch Rechte können an einem bestimmten Platz belegen sein, d. h. ihren wirtschaftlichen Schwerpunkt haben."

a) Eine Forderung ist als dort gelegen anzusehen, wo eine Befriedigung durch Vollstreckung in das Vermögen des Schuldners möglich ist. Diese A. wird jedoch nicht unbedingt in allen Fällen zum Ziele führen. Sie wird dann keinen Erfolg haben, wenn sich das Vermögen des Schuldners z. B. über mehrere Staaten erstreckt, insbesondere wenn die wertvollsten Teile desselben sich im Ausland befinden.

b) Man kann auch an den Wohnsitz des Rechtsinhabers anknüpfen.

c) Eine Forderung kann schließlich auch als am Wohnsitz des Schuldners gelegen gelten, ohne Rücksicht auf etwaige Vollstreckungsmöglichkeiten. Dem ist aber der Einwand entgegenzuhalten, daß der Schuldner möglicherweise an seinem Wohnsitz kein ausreichendes pfändbares Vermögen besitzt.

d) Maßgebend kann endlich auch der Erfüllungsort der geschuldeten Leistung sein. Auch hier mangelt es aber an der Klarheit der Bestimmung, da der Erfüllungsort auf Grund freier Parteivereinbarung gewählt werden kann.

Nach dem deutschen IStR. sind Forderungen und Rechte dann im Inland gelegen, wenn die daraus erzielten Einkünfte aus dem Inland stammen.[14a]) Maßgebend ist danach:

Bei Kapitalien, die in einem Geschäftsbetrieb angelegt sind, der Ort der Geschäftsleitung oder deren Niederlassungen.

Bei beweglichen Sachen, Luxusgegenständen und Fahrnis aller Art der Ort, wo die Nutznießung erfolgt.

Bei Wertpapieren, insbesondere Aktien, Kuxen und Obligationen der Ort der Geschäftsleitung der in dem Papier verpflichteten Person.

Bei Grundpfandrechten der Ort, wo diese grundbuchmäßig sichergestellt sind.

Das gleiche muß auch für andere Einkunftsarten gelten, die nicht aus einem subjektiven Recht unmittelbar herrühren. Wichtigstes Bei-

[14] a) Vgl. daneben den § 23, Satz 2 der ZPO., der auch die staatliche Zuständigkeit regelt. Danach ist eine Forderung dann im Inland gelegen, wenn der Schuldner dort Wohnsitz hat oder wenn die dafür als Sicherheit haftende Sache sich dort befindet.

spiel dafür ist der Gewinn einer im Inland gelegenen Betriebstätte. Der Betriebszusammenhang ist hier schon durch das Vorhandensein einer Betriebstätte im Inland gegeben; die Person des Inhabers oder des Nutznießers ist dabei belanglos.[15])

IV. Rechtsbeziehungen.

Als A.-Merkmal des deutschen IStR. kommen endlich auch Rechtsbeziehungen zum Inland in Betracht. Hier wird lediglich auf das Gegebensein von Rechtsbeziehungen abgestellt, ohne auf die Eigenschaften der dabei beteiligten Personen oder auf die Lage der davon betroffenen Gegenstände zu achten.

Diese A. erfolgt im deutschen StR. bei der UrkSt. Das Wirksamwerden von Rechtsgrundlagen oder Rechtsgeschäften im Inland, über die eine Urkunde errichtet worden ist, reicht aus, damit eine solche Urkunde steuerpflichtig wird (§ 3 UrkStG.). Für die im Ausland errichteten Urkunden tritt die Steuerpflicht ein, wenn das darin verbriefte Rechtsgeschäft einen im Inland befindlichen Gegenstand betrifft oder im Inland zu erfüllen ist. Der hier neben der Lage genannte „Erfüllungsort" ist aber mit dem schuldrechtlichen Erfüllungsort nicht identisch.

Auch der inländische Sitz der juristischen Person ist als eine Rechtsbeziehung zum Inland anzusehen. Der durch Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsgeschäft im Inland begründete Sitz führt nach dem deutschen KStG. auch dann zur unbeschränkten Steuerpflicht, wenn der gesamte Geschäftsbetrieb einschließlich der Geschäftsleitung sich im Ausland befindet. Der rein rechtlich bestimmte Sitz im Inland reicht zur A. der Steuerpflicht schon aus, auch wenn ihm keine tatsächlichen Gesichtspunkte zur Seite stehen.

Auch der Erfüllungsort bei einem Schuldverhältnis stellt mehr eine rechtliche als eine tatsächliche Beziehung zum Inland dar.

---

[15]) Vgl. Spitaler, Dbstg. S. 596. Spitaler spricht von einem „Betriebstättenprinzip" im IStR. Die Betriebstätte sei die wichtigste und häufigste Anknüpfungsgrundlage bei der Besteuerung von Unternehmungen.

Dagegen ist der Wohnsitzbegriff des deutschen Steuerrechts keine rein rechtliche Beziehung zum Inland. Der Wohnsitz ist auf Grund des StAnpG. an die Tatsache der Innehabung einer Wohnung mit der Absicht der Beibehaltung gebunden. Das Innehaben setzt zwar ein Verfügungsrecht des Inhabers voraus; begriffsnotwendig ist aber auch „das Vorhandensein von Räumen und eine Einrichtung, die dem Inhaber eine standesgemäße Unterkunft gewähren können".[16])

Nicht zuletzt ist auch die Staatsangehörigkeit eine rechtliche Beziehung zum Inland, die jedoch infolge ihres öffentlich-rechtlichen Charakters eine besondere Stellung einnimmt.

Rein rechtliche Beziehungen zum Inland werden also als A.Punkt nur ausnahmsweise in Betracht kommen. Denn auch die rechtlichen Beziehungen enthalten regelmäßig bestimmte Tatsachen als Kennzeichen, ebenso wie umgekehrt tatsächliche Beziehungen trotzdem der Umschreibung durch die Rechtsordnung bedürfen.[17])

V. Ergebnis:

Zusammenfassend kann für die A. im deutschen IStR. folgendes gesagt werden:

Im deutschen IStR. hat sich weitgehend die räumliche A. durchgesetzt. Der wichtigste A.Punkt ist die Erfüllung des steuerlichen Tatbestandes im Inland: Sowohl bei der unbeschränkten wie bei der beschränkten Steuerpflicht ist eine bestimmte Beziehung des steuerrechtlichen Tatbestandes zum inländischen Gebiet Voraussetzung für die Anwendbarkeit des inländischen Steuerrechts.

Eine ausschließlich territoriale Begrenzung des Steueranspruchs gibt es aber nicht. Denn der staatliche Steueranspruch erstreckt sich unter bestimmten Voraussetzungen auch auf Sachen und Vorgänge,

[16]) Vgl. Strutz, Handbuch des RStR., Anm. 34 zum EStG. S. 298.

[17]) So wird man beispielsweise von einer „rechtlichen" Lage einer Sache sprechen müssen, wenn das Gesetz von der Lage spricht und eine ununterbrochene länger dauernde Beziehung zum Inland damit meint, jedoch im Inland nur vorübergehend liegende Sachen ausgeschlossen haben will.

die außerhalb eines Staatsgebietes liegen oder sich abspielen. Es sei nur an den Umfang der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erinnert, die gerade auch die im Ausland erzielten Einkünfte mitumfaßt. Umgekehrt läßt das Steuergesetz Tatbestände frei, auch wenn sie objektiv im Inland gegeben sind. Dies ist z. B. der Fall bei der Wehrsteuer, wo wegen der A. an die Staatsangehörigkeit im Inland befindliche Ausländer nicht erfaßt werden.

Rein territorial gebunden ist nur die Steuerverwaltung. Sie kann sich lediglich innerhalb ihres Gebietes frei betätigen, außerhalb desselben aber nur auf Grund stillschweigender oder ausdrücklicher Billigung eines anderen Staates Maßnahmen durchführen.[18])

Aus der gebietsmäßigen Gebundenheit der Steuerverwaltung kann man jedoch noch keinen Schluß auf eine ebensolche Gebundenheit des Besteuerungsrechts selbst ziehen; dies gibt es in der Praxis nicht.

Neben dieser räumlichen Zugehörigkeit zum Staatsgebiet ist außerdem die wirtschaftliche Zugehörigkeit des zu besteuernden Tatbestandes zum Inland von entscheidender Bedeutung. Der Tatbestand muß seinen wirtschaftlichen Schwerpunkt im Inland haben oder sonstige wirtschaftliche Beziehungen von Bedeutung zum Inland enthalten. Bei der unbeschränkten Steuerpflicht ist der wirtschaftliche Schwerpunkt schon mit dem inländischen Lebens- und Geschäftsmittelpunkt gegeben; dies gilt auch dann, wenn der Gegenstand der Besteuerung sich im Ausland befindet.

Bei der beschränkten Steuerpflicht ergibt sich die wirtschaftliche Zugehörigkeit aus der Zugehörigkeit der Ertragsquelle zur inländischen Wirtschaft bzw. aus der Belegenheit des Steuergegenstandes im Inland oder aus dem Bestehen rechtlicher Beziehungen zum Inland. Auch bei Lieferungen und Leistungen in das Inland ist aus ihrer Zweckbestimmung die wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Inland herzuleiten.[19])

---

[18]) Vgl. Herzfeld, Vtljhr. f. St. u. FinR. 6/423 ff. Herzfeld kommt zu dem Schluß, ein Territorialitätsprinzip im IStR. abzulehnen. Es gebe in der Praxis keine die Steueransprüche der Staaten restlos aufteilende Territorialität. Auch würde die Dbstg. allgemein mit in Kauf genommen.

[19]) Vgl. Schanz, FinArch. 1892/365 ff. Schanz hat dieses Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erstmalig herausgestellt. In der Folgezeit

Die einzelnen Steuerarten halten sich im übrigen bei der Abgrenzung des ihnen unterworfenen Personen- und Sachkreises für jede Steuerart nicht nur jeweils an bestimmte Eigenschaften der Personen oder der Sachen. Man kann daher nicht von einem Personalstatut bzw. von einem Tatbestandsstatut im IStR. sprechen.[20])

Ein Personalstatut findet sich z. B. im EStG., im VStG. und im ErbStG. neben einem Tatbestandsstatut. Hier wird die Steuerpflicht — als beschränkte Steuerpflicht — gerade davon abhängig gemacht, wo sich der Gegenstand der Besteuerung befindet bzw. der steuerpflichtige Vorgang abspielt. Gleichzeitig knüpft die Steuerpflicht — als beschränkte Steuerpflicht — an die Beziehungen der Person durch Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt an.

5.

Die Anknüpfung im IStR. anderer Staaten.

1. Italien:

Im italienischen Steuerrecht ist unter den direkten Steuern die ESt. auf das bewegliche Vermögen von größter Bedeutung (imposta sui redditi della ricchezza mobile). Sie erfaßt alle nicht aus dem Immobiliarbesitz fließenden Einkünfte. Ihrer rechtlichen Natur nach ist sie eine reine Ertragsteuer; sie erstreckt sich daher auf alle Einkünfte, die aus inländischen Quellen herrühren; A.Punkt ist also

---

hat Dorn den Gedanken aufgegriffen und weiterentwickelt: Es sei oft recht zweifelhaft, welchem Staat das Gut wirklich zugehört, oder welchem Staat der Vorrang bei der Verteilung der Güter gebührt. In einem solchen Falle seien staatswirtschaftliche Gesichtspunkte in erster Linie maßgebend, d. h. die Möglichkeit der tatsächlichen Kontrolle und Erfaßbarkeit der Güter und Tatbestände sowie der Erzwingbarkeit der Steuer durch einen Staat. Bei gleichen wirtschaftlichen Beziehungen sei zu fragen, welcher Staat durch den Verzicht auf die Besteuerung in seiner Wirtschaft am wenigstens beeinträchtigt wird. Vgl. Dorn in Verhandlungen des 33. Juristentages 1925, S. 525.

[20]) Einen solchen Unterschied macht Bühler; vgl. Bühler, StR. Bd. 1, Seite 136.

die inländische Herkunft der Einnahmen. Die Staatsangehörigkeit, der Wohnsitz oder Aufenthalt des Berechtigten spielen dagegen als A. keine Rolle.[1])

Auch die Einkünfte aus der Unterhaltung einer Betriebstätte im Inland sowie aus Rechten, die in inländische öffentliche Bücher eingetragen sind, gelten als im Inland erzielt.

Juristische Personen werden ebenso wie natürliche Personen besteuert.

Die imposta di ricchezza mobile zerfällt in fünf Kategorien, die je nach der Art der Einkünfte bestimmt sind:

Categoria A besteuert die Einkünfte aus reiner Kapitalbeteiligung an inländischen Gesellschaften, insbesondere aus Wertpapieren und Aktien („derivanti dall' investimento di puro capitale").

Categoria B erfaßt die Einkünfte aus Handel und Industrie. Es kommt darauf an, ob der Gewinn im Inland erzielt wurde („i redditi industriali e commerciali").

Unter die Categoria C 1 fallen die Einkünfte aus freien Berufen, die im Inland ausgeübt werden („i redditi derivanti da professioni").

Categoria C 2 erfaßt die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit („i redditi di lavoro").

Zu Categoria D schließlich gehören alle Einkünfte der Beamten und Angestellten des Staates und der Gemeinden.

Der für die A. maßgebende Gesichtspunkt ist also der gleiche wie bei der beschränkten ESt. des deutschen EStG. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit der inländischen Quelle von Einkünften bildet auch hier eine für die Besteuerung bereits ausreichende Beziehung zum Inland.

Entsprechend dem Grundsatz der Quellenbesteuerung werden im Ausland erzielte Betriebsgewinne, Dividenden von ausländischen Gesellschaften und Zinsen von im Ausland angelegten Kapitalien von

[1]) Vgl. Giovanni di Paolo, Das italienische Steuerrecht, in Rosendorff-Henggeller, Das Int. Steuerrecht des Erdballs, Bd. 2, S. 819 ff.

der imposta di ricchezza mobile nicht erfaßt, ebensowenig die Arbeitseinkünfte, die aus im Ausland geleisteten Arbeiten stammen.

Für Schiffahrtsunternehmungen gilt die Regel, daß ihre Einnahmen aus dem Inland stammen, sofern sich ihr Sitz im Inland befindet. Es besteht die Möglichkeit der Steuerbefreiung für Gewinne, die im Ausland erzielt wurden, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

Neben der imposta di ricchezza mobile wird auf das Gesamteinkommen eine Ergänzungssteuer (imposta complementare progressiva) erhoben.[2]) Diese Steuer ist eine reine Personalsteuer und insofern mit der unbeschränkten ESt. des deutschen EStG. vergleichbar. Sie stellt ausschließlich auf die Verhältnisse der Person ab. Daneben kommt aber auch die Quellenbesteuerung zum Zuge. Ihre Stellung im Steuersystem ist jedoch entsprechend ihrem Charakter als Ergänzungssteuer auf das Einkommen eine andere wie die der deutschen ESt.

Erfaßt werden alle natürlichen Personen, die im Inland ihren Wohnsitz oder seit mindestens 1 Jahr ihren Aufenthalt haben mit ihrem gesamten in- und ausländischen Einkommen. Die wirtschaftliche Zugehörigkeit des Einkommens zum Inland spielt also hier keine Rolle. Auch die Staatsangehörigkeit ist als A.Punkt bedeutungslos.

Für im Ausland wohnende natürliche Personen kommt jedoch das Prinzip der Quellenbesteuerung und damit der Grundsatz der wirtschaftlichen Zugehörigkeit insoweit in Betracht, als diese Personen Einkommen aus italienischen Quellen beziehen. Mit diesen Einkünften unterliegen sie der Ergänzungssteuer.

Den Immobiliarsteuern auf Grundstücke und Gebäude unterliegen alle Grundstücke, die im Inland gelegen sind (imposta reali ordinarie). Man unterscheidet eine imposta sui redditi di terreni und eine imposta sui redditi di fabbricati. („... di tutti i terreni situati in Italia.") [2a])

---

[2]) Vgl. Königl. Dekret vom 30. 12. 23, geändert durch Dekrete vom 17. 9. 32, 27. 7. 33.

[2a]) De Viti de Marco, Grundlehren d. Fin.Wiss., S. 166 ff.

2. Frankreich:

Die französische ESt. beruht auf dem sog. Schedulensystem.[3]) Hier besteht nicht wie in Deutschland eine einzige das Gesamteinkommen des Stpfl. erfassende ESt. Die ESt. ist vielmehr ein „Bündel" von verschiedenen Ertragsteuern, die die Einkünfte an den verschiedenen für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Ertragsquellen treffen. Die einzelnen Schedulensteuern stehen sich selbständig gegenüber; eine mehrfache Besteuerung unter ihnen findet nicht statt.

Die Texte der im Laufe der Zeit ergangenen Gesetze sind mit Ausnahme der Grund- und Gebäudesteuer zusammengefaßt im Dekret vom 15. 10. 1926:[4])

1. Von der Gebäudesteuer (contribution fonciere des propriétés, bâtis et non-bâtis) werden erfaßt alle bebauten Grundstücke, die in Frankreich gelegen sind. Steuerpflichtig ist der Eigentümer des Grundstücks ohne Rücksicht auf persönliche Eigenschaften. Juristische Personen sind den natürlichen Personen gleichgestellt.
2. Die Steuer auf das landwirtschaftliche Arbeitseinkommen (impot sur les bénéfices de l'exploitation agricole) belegt alle Gewinne aus einem in Frankreich gelegenen landwirtschaftlichen Betrieb, die von dem Leiter desselben — sei es als Eigentümer oder als Pächter — erzielt werden, sofern der Wohnsitz oder Aufenthalt des Berechtigten sich in Frankreich befindet. Bei dieser Steuer sind personal-steuerrechtliche und sachsteuerrechtliche A. miteinander verbunden.
3. Die Steuer auf Gewinne aus Handel und Industrie (impot sur les bénéfices industriels et commerciaux) besteuert die Gewinne von natürlichen und juristischen Personen aus einem in Frankreich ausgeübten Gewerbe. Maßgebend ist allein die Tatsache des Betriebs im Inland. „L'impôt est du â raison des bénéfices re-

[3]) Vgl. Lemcke, Die Vorgeschichte u. d. gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystems, S. 59.

[4]) P. G. E. Gide und Gaston Lesimple, Die ausländischen Gesellschaften und der Fiskus in Frankreich, Heft 1 der Aufsätze über ausländisches Recht (Librairie du Recueil Sirey), S. 24 ff.

alisés dans les entreprises exploitées en France" (vgl. Art. 2). „Exploitation" bedeutet hier dasselbe wie die deutsche Betriebstätte.

Das Gesetz enthält keine besonderen Bestimmungen, was unter „commerciaux et industriels" zu verstehen ist. Man kann wohl darunter alle Gewinne von solchen Personen zusammenfassen, die als „commercants" berufsmäßig und für eigene Rechnung Handelsgeschäfte im Sinne des Code de commerce betreiben. Als solche gelten alle Geschäfte zum Ankauf von Waren zum Zweck der Weiterveräußerung, alle Kommissionsgeschäfte, Bank- und Versicherungsgeschäfte, sowie Transportunternehmungen. (Vgl. Art. 632 ff. Code de Commerce.) „Industriel" sind alle Gewinne aus den Rohstoffe usw. verarbeitenden Gewerben. Es werden jedoch darüber hinaus im Sinne des Steuerrechts auch die den gewerblichen Unternehmen des Code de Commerce vergleichbaren und auf Gewinn zielenden Unternehmungen gleichzustellen sein.

4. Der Steuer auf Gehälter, Löhne, Pensionen und Renten (impot sur les traitements, indemnités et émoliments, salaires, pensions et rentes viageres) unterliegen sämtliche Gehälter und Löhne usw. von natürlichen Personen, die in Frankreich ihren gewohnheitsmäßigen Aufenthalt (résidence habituelle) oder ihren Wohnsitz (domicile) haben. Eine résidence in Frankreich besitzen alle die Personen, die dort eine Wohnung als Eigentümer, Nutznießer oder Mieter innehaben. Wohnsitz ist dagegen der Ort der Hauptniederlassung einer Person (principal établissement).

   Auch Personen ohne eigene Wohnung in Frankreich sind dann als résident habituel anzusehen, wenn sie dort ihren Lebensmittelpunkt haben. (Lieu de séjour principal.)

   Der Wohnsitzbegriff des französischen Steuerrechts ist also mit dem des deutschen Steuerrechts nicht zu vergleichen. Während hier der Wohnsitz zusammenfällt mit dem Ort der Hauptniederlassung, genügt es nach deutschem Recht, daß der Stpfl. eine Wohnung innehat mit der Absicht, diese beizubehalten und zu benutzen. Nach deutschem Recht ist auch ein mehrfacher Wohnsitz denkbar. Der Wohnsitz des französischen Steuerrechts

stellt also die engere Beziehung zum Inland dar. Der gewohnheitsmäßige Aufenthalt dagegen verlangt nur das Innehaben einer Wohnung, ohne daß die Absicht der Beibehaltung und Benutzung derselben erforderlich ist.

5. Die Steuer auf Einkünfte aus nichtkaufmännischen Berufen (impot sur les bénéfices des professions noncommerciales) erstreckt sich auf die Einkünfte aus sog. freien Berufen sowie aus sonstiger gewinnbringender Beschäftigung. A.Punkt ist der am 1. Januar des Veranlagungsjahres in Frankreich bestehende Wohnsitz bzw. gewohnheitsmäßige Aufenthalt des Berechtigten ohne Rücksicht darauf, wo der Beruf ausgeübt oder der Gewinn erzielt wurde.
6. Von der Kapitalrentensteuer (impot sur les revenues des valeurs et capitaux mobiliairs et des créances depots et cautionnements) werden die Einkünfte aus Kapitalbesitz, Schuldforderungen, Geldeinlagen, Dividenden usw. erfaßt. Die Steuer knüpft an den Bezug dieser Einkünfte im Inland an ohne Rücksicht auf den Wohnsitz des Berechtigten oder die Herkunft des Einkommens. Auch der Wohnsitz oder der Sitz des Schuldners ist belanglos. Die Gewinnausschüttung einer inländischen Gesellschaft wird im vollen Umfang erfaßt, die einer ausländischen Gesellschaft nur soweit, als im Inland durch eine solche Ausschüttung Gewinn erzielt wurde.

Daneben besteht eine Allgemeinsteuer auf das Gesamteinkommen kommen (impot général sur le revenue, Dekret vom 15. 10. 1926, Titel 6). Sie ist eine die Schedulensteuer ergänzende Besteuerung, die nur größere Einkommen belastet. Erfaßt werden natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewohnheitsmäßigem Aufenthalt in Frankreich. Die Staatsangehörigkeit ist belanglos.

Die A. ist hier also im allgemeinen eine rein räumliche; die Staatsangehörigkeit als A. tritt überhaupt nicht in Erscheinung. Die Steuer auf Einkünfte aus freien Berufen sowie auf Löhne und Gehälter knüpft die Steuerpflicht an den inländischen Lebensmittelpunkt des Berechtigten an, ohne auf die Herkunft des Einkommens Wert zu legen. Das gleiche gilt für die impot général sur le revenue. Diese

erfaßt jedoch das Einkommen von Gesellschaften und Körperschaften nicht. Bei den übrigen Steuerarten kommt es ausschließlich auf die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Ertragsquelle zum Inland an. Dies wirkt sich bei der Steuer auf Einkünfte aus Handel und Industrie dahin aus, daß z. B. eine AG. mit dem Sitz in Frankreich dort steuerfrei ist, wenn ihre sämtlichen Betriebe im Ausland liegen. Besitzt ein französisches Unternehmen im Ausland Filialen, so werden die von diesen erzielten Gewinne im Inland nicht herangezogen, sofern die Filialen rechtlich selbständige Unternehmen bilden.

Die französische USt. (Chiffres d'affaires) erfaßt alle in Frankreich getätigten Geschäftsabschlüsse; maßgebend ist der Ort der tatsächlichen Ausführung des Geschäftes, nicht der Ort des Vertragsabschlusses. Auch die Einfuhr ist steuerpflichtig, wenn sie zum Verkauf oder Verbrauch im Inland bestimmt ist. Demgegenüber stellt das deutsche UStG. auf den — rechtlich zu bestimmenden — Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht ab.

3. Großbritannien:

Die ESt. ist in der Income Tax Act von 1918 zusammengefaßt.[5]) Dieses Gesetz bezieht sich nur auf die Vereinigten Königreiche, nicht aber auf Irland, das ein eigenes Steuerrecht entwickelt hat.

Die ESt. zerfällt in zwei Steuerarten, die allgemeine Income-Tax und die nur höhere Einkommen natürlicher Personen erfassende Surtax. Die Income-Tax ist ebenfalls auf einem Schedulensystem aufgebaut. Das Gesetz unterscheidet fünf verschiedene Einkommensarten, die verschiedenen Ertragsquellen entsprechen und in fünf Schedulen geregelt sind:

Schedule A: Erfaßt werden die Einkünfte aus dem Eigentum von Grundbesitz, insbesondere von Häusern und Gebäuden, die in Großbritannien gelegen sind.

---

[5]) Vgl. Income Tax Act (8 & 9 Georg 5, c. 40). Die Income-Tax ist am 6. 4. 1919 in Kraft getreten und in der Zwischenzeit durch jährliche Finance Acts ergänzt worden.

Schedule B: Besteuert werden die Erträge aus dem Grundstücksbesitz, vor allem aus der Bodenbewirtschaftung, sei es, daß sie durch den Eigentümer selbst oder durch einen Pächter erzielt werden. Diese Steuer wird selbständig neben der der Schedule A erhoben. Auch Grundstücke, die keinen Ertrag abwerfen, sind steuerpflichtig. A.Punkt ist die Lage von Grundstücken im Inland.

Schedule C: Danach werden Einkünfte aus Zinsen und Dividenden (interests, annuities, dividends and cashing income coupons, on behalf of the owner) besteuert, die aus öffentlichen Kassen Großbritanniens einschließlich der Dominien oder die in Großbritannien zur Auszahlung gelangen. Die Steuer wird durch Abzug von Seiten der auszahlenden Stelle erhoben.

Schedule D: Sie erfaßt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus freien Berufen, Bergbau und der Landwirtschaft. Steuerpflichtig sind alle Personen, die in Großbritannien ansässig sind (resident),[6]) und zwar mit ihrem gesamten Einkommen; steuerpflichtig sind ferner alle Personen ohne Rücksicht auf Staatsangehörigkeit oder Wohnsitz mit den Einkünften aus in Großbritannien gelegenem Eigentum (property), aus dort ausgeübtem Gewerbe oder sonstiger Tätigkeit. Die einzelnen Einkunftsarten sind in 6 „Cases" einzeln erörtert.

Schedule E: Besteuert werden danach alle Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit einschließlich der Bezüge der Beamten. Die Steuer wird teils vom Arbeitgeber einbehalten und an den Fiskus abgeführt, teils wird sie im Wege der Veranlagung auf Grund von Gehaltslisten, die der Unternehmer einzureichen hat, erhoben. A.-Punkt ist die Herkunft des Einkommens aus dem Inland.

Die als Ergänzungssteuer zu erhebende Surtax erfaßt das Einkommen von natürlichen Personen, welches eine bestimmte Grenze übersteigt. Diese Steuer knüpft an Wohnsitz im Inland an (residence).

Im englischen Steuerrecht ist ein Unterschied zu machen zwischen Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben und solchen, die dort nicht ansässig sind (residents bzw. nonresidents). Sämtliche Einkünfte

[6]) Vgl. dagegen den „domicile of origine", der eine mehr der Staatsangehörigkeit verwandte Beziehung zum Inland darstellt.

von Residents nach Schedule D werden ohne Rücksicht auf ihre Herkunft besteuert, die Einkünfte von Nonresidents aber nur insoweit, als sie in England erzielt wurden. Natürliche Personen sind als Residents im Sinne des Steuerrechts zu betrachten, wenn sie sich im Veranlagungsjahr länger als 6 Monate im Inland aufgehalten haben, ferner wenn sie eine Wohnung dort aufrecht erhalten und schließlich wenn sie die englische Staatsangehörigkeit besitzen, sich aber nur vorübergehend im Ausland aufhalten. Bei Kapitalgesellschaften und juristischen Personen (limited liabilitiy, company) ist eine „residence" dann gegeben, wenn sie ihren Sitz (seat) im Inland haben. Dabei kommt es nicht auf den satzungsmäßigen Sitz, sondern auf den Ort an, wo der tatsächliche Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeit oder wo die Leitung des Unternehmens sich befindet.

Das Prinzip der Quellenbesteuerung und damit der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kommt darin zum Ausdruck, daß Gewinne, die eine im Ausland wohnende Person aus im Inland abgeschlossenen Geschäften oder aus einem dort ausgeübten Gewerbe erzielt, steuerpflichtig sind („from any trade ... exercised within the United Kingdom").

4. Vereinigte Staaten von Nordamerika:

Die Bundeseinkommensteuer der USA. ist die für das IStR. wichtigste Steuerart.[7]) Aehnlich wie in der Schweiz üben die Einzelstaaten neben der Bundesregierung selbständig das Besteuerungsrecht aus. Der ESt. unterliegen sowohl Einzelpersonen wie auch Körperschaften (corporations). Zu diesen gehören im Sinne des Steuerrechts die associations, joint stock companies und die insurance companies. Die Partnership dagegen ist als solche nicht steuerpflichtig. Besteuert werden vielmehr die einzelnen Gesellschafter mit ihren Anteilen am

---

[7]) Die Federal Income Tax hat ihre gesetzliche Grundlage in der Revenue Act vom 3. 10. 1913. Dieses Gesetz ist in der Folge durch verschiedene weitere Gesetze, zuletzt durch die Revenue Act von 1934 geändert worden. Vgl. Hoffmann, Die Besteuerung der ausländischen Gesellschaften, S. 179 ff.

Reingewinn der Gesellschaft. Eine Corporation ist im Sinne der BundesESt. „staatsangehörig", wenn sie auf Grund staatlicher Gesetze oder eines Bundesgesetzes im Inland errichtet worden ist; sie ist „ausländisch" (alien), wenn sie auf Grund der Gesetze eines fremden Staates gegründet worden ist. Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung spielt also hier nicht herein.

Einzelpersonen sind steuerpflichtig mit ihrem gesamten Einkommen, sofern sie amerikanische Staatsbürger sind (citizens); Wohnsitz oder Aufenthalt spielen hier keine Rolle, statt dessen kommt es auf die Staatsangehörigkeit an.

Auch ausländische Staatsangehörige sind mit ihrem gesamten Einkommen steuerpflichtig, sofern sie ihren Wohnsitz in USA. haben. Ein Wohnsitz besteht dort, wo eine Person ihre „permanent residence" hat. Es kommt hier darauf an, ob ein Ausländer die Absicht hat, sich an einem Ort niederzulassen und diese Absicht aus den Umständen, unter denen er eine Wohnung innehat, hervorgeht.[8])

Ausländische Staatsangehörige ohne Wohnsitz in USA. sind mit dem aus amerikanischen Quellen stammenden Einkommen steuerpflichtig.

Im amerikanischen Steuerrecht hat sich also die Staatsangehörigkeit als der primäre A.Punkt gehalten; sowohl der im Ausland wie auch der im Inland lebende amerikanische Bürger unterliegt der BundesESt. mit seinem gesamten Einkommen. Das Staatsangehörigkeitsprinzip ist jedoch in zwei wesentlichen Punkten durchbrochen: Einmal wird die dadurch eintretende Dbstg. gemildert insofern, als der an einen fremden Staat oder an eine Kolonie der USA. gezahlte ESt.Betrag von dem in USA. geschuldeten Steuerbetrag abgezogen werden darf.[9]) Ferner werden auch im Inland ansässige Ausländer wie Staatsangehörige besteuert. Auch für Ausländer besteht die Mög-

[8]) Vgl. Angell, Die Besteuerung ausländischer Gesellschaften in USA., Libraire du Recueil Sirey, Heft 2, S. 76.

[9]) Der Staatsangehörigkeitsgrundsatz war ursprünglich so stark ausgeprägt, daß das Einkommen von im Ausland lebenden Staatsbürgern der USA. mit einem höheren Tarif herangezogen wurde, als das Einkommen der im Inland lebenden Staatsbürger. (Vgl. Strecke, Die BundesESt. in USA., S. 48 und das EStG. von 1862, Section 86.)

lichkeit, die an einen fremden Staat entrichtete ESt. vom geschuldeten Steuerbetrag abzuziehen, jedoch unter der Voraussetzung, daß der betr. Staat Gegenseitigkeit gewährt.

Die Einzelstaaten grenzen ihre Steuerhoheit gegenüber dem Bund in keiner Weise genau ab. Nur ein Teil der Einzelstaaten erhebt eine eigene ESt. (Vgl. z. B. die Staaten New-York und Massachusetts.) Im Staat Alabama und in Arkansas hat man die ESt. sogar für verfassungswidrig erklärt und das EStG. außer Kraft gesetzt.

Die Einzelstaaten erheben durchgehend eine ErbSt. Während des Weltkrieges hat auch die Bundesregierung eine eigene ErbSt. eingeführt. Die Steuerpflicht knüpft an den Wohnsitz des Erblassers in dem die Steuer erhebenden Staat an, ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit zu nehmen. Daneben kommt auch der Wohnsitz des Erben in Betracht. Das im Ausland befindliche Grundvermögen des Erblassers wird nicht erfaßt.

5. Schweiz:

Entsprechend dem bundesstaatlichen Aufbau der Schweiz hat jede der 25 souveränen Kantone seine eigenen Steuergesetze. Die Steuerhoheit und das Besteuerungsrecht ist grundsätzlich ein Privileg der Kantone. Das geht daraus hervor, daß der Bund in der Bundesverfassung zur Deckung seiner Ausgaben auf Einnahmen aus Zöllen und aus der Stempelabgabe auf Wertpapiere und Zinsscheine sowie aus einer — nur vorübergehend geplanten — Krisensteuer beschränkt ist. (Vgl. Art. 28, 41 Bundesverfassung.) Infolge dieser Zersplitterung läßt sich eine umfassende Betrachtung der einzelnen A.Punkte des schweizerischen Steuerrechts hier nicht vornehmen. Es sollen jedoch hier die wichtigsten Bundessteuern, nämlich die Bundesstempelabgabe, die Couponsabgabe und die Krisenabgabe erörtert werden:

Das Bundesgesetz über die Stempelabgaben besteuert den Verkehr mit Wertpapieren im Inland.[10]) Den Wertpapieren sind Wechsel,

[10]) Vgl. Bundesges. vom 4. 10. 1917, geändert durch Bundesges. vom 22. 12. 1927 betr. die Aenderung des Ges. über die Stempelabgabe und des Ges. über die Couponsabgabe (Schweizer. Bundesblatt 1917/IV, S. 225 ff. und 1927/II, S. 741 ff.).

Schecks, Quittungen für Versicherungsprämien und Frachturkunden gleichgestellt. A.Punkt ist die Ausgabe von Wertpapieren durch einen Inländer und bei ausländischen Wertpapieren das Angebot im Inland durch öffentliche Zeichnung oder durch ein sonstiges an einen größeren Personenkreis gerichtetes Anerbieten. Inländer sind alle Personen, die im Inland Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt haben. Der Wohnsitzbegriff ist derselbe wie der der Art. 23 ff. des Schweiz. Zivilgesetzbuches. Bei geschäftlichen Unternehmungen wird die Inländereigenschaft durch die Eintragung in ein inländisches Handelsregister begründet (vgl. Art. 10).

Der Wohnsitzbegriff richtet sich gemäß Art. 23 nach dem Ort, wo sich eine Person mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält. Die steuerrechtliche Bedeutung des Wohnsitzbegriffes ist jedoch unter bestimmten Voraussetzungen von der des zivilrechtlichen verschieden. Dies kommt dort zum Ausdruck, wo eine bedeutsame wirtschaftliche Bindung mit dem tatsächlichen Aufenthalt konkurriert. Ist der Ort der wirtschaftlichen Bindung und der Ort des tatsächlichen Aufenthalts verschieden, so entstehen auch verschiedene steuerrechtliche Wohnsitze; denn es muß auch am Ort der wirtschaftlichen Bindung ein steuerlicher Wohnsitz angenommen werden. Demgegenüber ist im Zivilrecht gemäß Art. 23 Abs. 2 des Zivilgesetzbuchs ein mehrfacher Wohnsitz ausgeschlossen.[11])

Der steuerliche Wohnsitz des schweizerischen Steuerrechts weicht also erheblich von dem des deutschen Steuerrechts ab; der Wohnsitz des schweizerischen Steuerrechts steht dem Begriff des „gewöhnlichen Aufenthalts" des deutschen EStG. näher als dem „Wohnsitz" desselben.

Bei Wechseln wird an die Ausstellung oder Zahlbarstellung im Inland angeknüpft. Die Person des Ausstellers ist nebensächlich. Bei Ausstellung eines Wechsels im Ausland, der auf die Schweiz zahlbar gestellt ist, wird jedoch Steuerfreiheit gewährt, wenn er auf Banken bezogen ist und eine kürzere Laufzeit als 30 Tage hat (vgl.

[11]) Vgl. Holliger, Steuerdomizil nach Interkantonalem Recht, S. 87 ff.

Art. 38 des Stempelgesetzes). Voraussetzung ist, daß die Bank Bezogene und nicht Domizilstelle ist.

Die Coupons-Abgabe besteuert Coupons der inländischen und bestimmter ausländischer Wertpapiere.[12]) Die Steuerpflicht knüpft an die Ausgabe von Werttiteln durch Inländer bzw. inländische Gesellschaften, bei im Ausland ausgegebenen Werttiteln an die Tatsache der öffentlichen Auflegung zur Zeichnung im Inland und an die Zulassung zu einer inländischen Börse an (Art. 6).

Die Krisenabgabe beruht auf dem Bundesratsbeschluß über die eidgenössische Krisenabgabe vom 19. 1. 1934. Ihre Laufzeit ist zunächst bis zum 31. 12. 1939 beschränkt. Steuerpflichtig sind:

1. natürliche Personen, die ihren Wohnsitz in der Schweiz haben oder sich dort aufhalten und eine Erwerbstätigkeit im Inland ausüben, ferner solche Personen, die sich ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit länger als 6 Monate ununterbrochen in der Schweiz oder länger als 3 Monate ununterbrochen in einer eigenen Wohnung in der Schweiz aufhalten (vggl. Art. 5 der Krisenabgabe);
2. juristische Personen, die ihren Sitz in der Schweiz haben (vgl. Art. 5 Ziff. 2 der Krisenabgabe);
3. natürliche und juristische Personen, die Eigentümer oder Nutznießer von in der Schweiz gelegenen Grundstücken, ferner die Inhaber oder Teilhaber von Geschäftsunternehmungen und die Besitzer von in der Schweiz befindlichen Betriebstätten mit dem daraus bezogenen Einkommen.
4. Personen, die Mitglieder des Aufsichtsrats, Vorstands oder der Geschäftsleitung eines schweizerischen Unternehmens sind und von diesem Unternehmen Tantiemen beziehen. (Vgl. Art. 5, Ziffer 3 der Krisenabgabe).

Gemäß Art. 6 bestimmt sich der Wohnsitzbegriff auch hier nach Art. 23 ff. des ZGB.

Die Grundlagen der unbeschränkten Abgabepflicht sind das Gesamteinkommen und das Vermögen. Erfaßt wird auch das aus dem

[12]) Vgl. Bundesgesetz betr. die Stempelabgabe auf Coupons vom 25. 6. 1921 u. 22. 12. 1927, zuletzt geändert durch Ergänzung vom 31. 1. 1936. (Schweizer. Bundesblatt 1921/III, S. 695 bzw. 1927/II, S. 751 ff.)

Ausland herrührende Einkommen mit der Ausnahme, daß Einkünfte aus Grundstücken, die im Ausland bereits besteuert sind, steuerfrei bleiben. (Vgl. Art. 19 und 40 Krisenabgabe.)

Hier gilt also wie bei der deutschen ESt. der Grundsatz der räumlichen Anknüpfung durch Lebens- und Geschäftsmittelpunkt sowie durch wirtschaftliche Zugehörigkeit, während die Staatsangehörigkeit völlig ausgeschaltet ist.

Im kantonalen Steuerrecht ist im allgemeinen der Wohnsitz innerhalb eines Kantons A.Punkt der Steuerpflicht. Das Staatsangehörigkeitsprinzip hat sich jedoch auch hier bei der ErbSt. durchgesetzt.[13])

6. Protektorat Böhmen und Mähren:

Das Steuerrecht des Protektorats baut auf dem Steuerrecht der ehemaligen tschechischen Republik auf.[14]) Das Steuersystem selbst beruht zum Teil noch auf dem alten österreichischen Personalsteuergesetz. Dieses Gesetz wurde erst durch das Gesetz über die direkten Steuern vom 25. 7. 1927 ersetzt, das inzwischen mehrfach geändert worden ist.[15])

Für die Besteuerung des Einkommens ist daneben auch das Gesetz über eine außerordentliche Steuer auf Dividenden und Zinsen von Bedeutung.[16])

In der ESt. unterscheidet man ebenfalls eine unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht. Die unbeschränkte Steuerpflicht erfaßt das

---

[13]) Vgl. Rosendorff-Henggeller, Schweiz. Steuerrecht, Das Int. Steuerrecht des Erdballs, Bd. 3, S. 23.

[14]) Auf Grund § 12 des Erlasses des Führers und Reichskanzlers über das Protektorat Böhmen und Mähren vom 16. 3. 1939 bleibt das derzeit geltende Recht in Böhmen und Mähren weiter in Kraft, soweit es nicht dem Sinn der Uebernahme des Schutzes durch das Deutsche Reich widerspricht.

[15]) Vgl. das Gesetz über die direkten Steuern vom 15. 7. 1927, veröffentlicht in der amtl. Slg. der Gesetze und Verordnungen des tschechoslowakischen Staates 1927, Nr. 176.

[16]) Vgl. Gesetz über die Dividendensteuer vom 29. 1. 1936, Amtl. Slg. Nr. 16.

Vermögen von natürlichen Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben oder sich dort länger als 1 Jahr aufhalten. Ein Ausländer mit Wohnsitz im Inland wird einem Inländer gleichgestellt; das gleiche gilt für Ausländer, die sich im Inland länger als 1 Jahr aufhalten.

Der Begriff des Wohnsitzes ist im § 252 des Gesetzes vom 15. 7. 1927 definiert als der Ort, wo eine natürliche Person eine Wohnung unter Umständen innehat, welche auf die Absicht dauernden Aufenthaltes schließen lassen. Ein Aufenthalt besteht dann, wenn eine Person sich im Inland befindet, ohne die Absicht zu haben, sich dort niederzulassen. Mehrfacher Wohnsitz im Ausland und im Inland sind möglich.

Beschränkt steuerpflichtig sind alle Personen, die im Ausland wohnen und sich nicht länger als 1 Jahr im Inland aufhalten, wenn sie inländische Grundstücke, an inländischen Grundstücken gesicherte Forderungen besitzen, im Inland ein Erwerbsunternehmen betreiben oder an solchen Unternehmen beteiligt sind, schließlich wenn sie Dienstbezüge aus inländischen öffentlichen Kassen beziehen. Die Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft setzt voraus, daß die betreffende Person mit dem Unternehmen in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht in einer Rechtsgemeinschaft steht, so daß sie unmittelbar am Gewinn und Verlust beteiligt ist. Der Besitz von Aktien inländischer Gesellschaften gilt aber noch nicht als inländische Beteiligung.[17]) Nach § 1, Ziffer 3 unterliegen der ESt. auch Personen, die im Inland keinen Wohnsitz haben, sofern sie sich des Erwerbes wegen nicht länger als 1 Jahr im Inland aufhalten, und zwar mit dem in dieser Zeit im Inland erzielten Einkommen.

Die Ertragssteuern, die neben der ESt. bestehen, umfassen alle Arten von Einkünften nach ihrer Herkunft:

1. Die allgemeine Erwerbsteuer erfaßt Personen und Personenvereinigungen, soweit sie im eigenen Namen im Inland ein Erwerbsunternehmen oder eine sonstige auf Gewinn gerichtete Tätigkeit betreiben. (Vgl. § 46, Abs. 1 des Gesetzes über die direkten

[17]) Vgl. Vlasak, Tschech. Steuerrecht in Rosendorff-Henggeller, Das IStR. des Erdballs, Bd. 3, S. 4.

Steuern.) Juristische Personen fallen nur insoweit darunter, als sie nicht der besonderen Erwerbsteuer unterliegen. Nach § 49 haben auch ausländische Unternehmungen von ihren inländischen Betriebstätten eine allgemeine Erwerbsteuer zu entrichten.

Nach § 48, Abs. 1 unterliegen umgekehrt inländische Unternehmungen mit ihren ausländischen Betriebstätten der allgemeinen Erwerbsteuer. Grundsätzlich wird jedoch Steuerfreiheit gewährt, soweit die Betriebstätte im Ausland einer gleichartigen Steuer unterliegt; es ist jedoch mindestens ein Viertel des vom Gesamtbetrieb erzielten Reinertrags als im Inland erzielt anzusehen (vgl. § 48, Abs. 2).

2. Die besondere Erwerbsteuer ist das Gegenstück der deutschen KSt. Sie erfaßt alle die auf Grund Gesetzes oder der Gesellschaftsstatuten zur öffentlichen Rechnungslegung verpflichteten Körperschaften, sofern sie ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Auch die Betriebstätte oder Zweigniederlassung eines ausländischen Unternehmens in der Rechtsform einer Körperschaft im Inland unterliegt der besonderen Erwerbsteuer (vgl. § 71 des Gesetzes über die direkten Steuern).

3. Mit der Rentensteuer werden alle die Personen erfaßt, die aus Vermögensobjekten Einkünfte erzielen, die nicht schon von der allgemeinen oder besonderen Erwerbsteuer oder der Grund- und Gebäudesteuer erfaßt werden. A.Punkt ist der Wohnsitz im Inland bzw. ein mehr als einjähriger Aufenthalt, sowie bei juristischen Personen der inländische Sitz. Die vom Ausland kommenden Rentenbezüge sind steuerfrei, wenn sie schon im Ausland einer speziellen Besteuerung unterliegen (vgl. § 173 des Ges. über die dir. St.). Die Frage, wann eine solche spezielle Besteuerung im Ausland gegeben ist, wurde vom Finanzminister in einzelnen Fällen gesondert beantwortet, ohne daß bestimmte Richtlinien aufgestellt sind. Die deutsche KSt. ist danach als eine solche spezielle Steuer anzusehen.[18])

4. Die außerordentliche Steuer auf Dividenden und Zinsen erfaßt alle inländischen Personen und Kapitalgesellschaften (vgl.

[18]) Vgl. Lederer, Tschechslowak. StR., S. 38.

Gesetz über eine außerordentliche Steuer von Dividenden und Zinsen vom 29. 1. 1936). Besteuert werden nur Dividenden von mehr als 4%, und nur von solchen Wertpapieren, die nach 1936 ausgegeben werden.

5. Die Grund- und Gebäudesteuer erfaßt alle Grundstücke, die im Gebiet des Protektorats gelegen sind.

6. Die Tantiemensteuer besteuert als eine Besoldungssteuer besonders hohe Dienstbezüge und Tantiemen von Vorstandsmitgliedern und Aufsichtsräten inländischen AGn. Die Steuer wird unmittelbar von der Gesellschaft an die Staatskasse abgeführt.

Die Staatsangehörigkeit spielt jedoch als A. eine wichtige Rolle bei der ErbSt.[19]) Der gesamte im Inland und Ausland befindliche bewegliche Nachlaß eines Staatsangehörigen unterliegt der ErbSt. Auch der bewegliche Nachlaß eines Ausländers, soweit er sich im Inland befindet, wird besteuert. Für den unbeweglichen Nachlaß kommt es ausschließlich auf die Lage im Inland an.

[19]) Vgl. ErbStG. vom 12. 8. 1921, Amtl. Slg. Nr. 337.

6. Kapitel:

DIE BEDEUTUNG DES PARTEIWILLENS IM IStR.

Die Frage lautet dahin, wieweit die Verwirklichung des Steueranspruchs von dem Willen der „Parteien" abhängig ist, wie weit also ein Stpfl. die Möglichkeit hat, sich der Steuerhoheit dieses oder jenes Staates unterzuordnen bzw. sich der Steuerhoheit eines bestimmten Staates zu entziehen.

Durch Parteibestimmung kann die Zuständigkeit eines anderen Staates nicht begründet werden mit der Wirkung, daß dadurch die an sich gegebene staatliche Zuständigkeit des Inlands aufgehoben wird.

Der Gesetzgeber hätte allerdings die Möglichkeit, dem Parteiwillen Einfluß auf die Bestimmung der staatlichen Zuständigkeit zu gewähren. Eine solche Bestimmung, die dem Stpfl. die Wahl überläßt, ist aber praktisch nicht vorstellbar. Vielmehr bestimmt der staatliche Gesetzgeber immer von sich autonom, für wen seine Steuergesetze gelten sollen. Einer Steuer kann man sich unmittelbar ebensowenig entziehen wie einer Bestrafung; etwas anderes ist es bei einer im Rahmen der Gesetze vorgenommenen Steuervermeidung.

Das einmal gegebene Steuerpflichtverhältnis wurzelt seiner öffentlich-rechtlichen Natur nach fest inn der Ordnung des Staates und läßt eine Veränderung durch den Willen des Stpfl. nicht zu. Dies gilt sowohl für inländische Staatsangehörige auf Grund der Treuepflicht als auch für Ausländer auf Grund ihrer Einordnung unter die inländische Steuerhoheit.

Der Einzelne hat zwar eine Möglichkeit zu wählen, ob er die Voraussetzungen schaffen will, an die der Steueranspruch anknüpft, d. h. ob er die staatliche Zust. dieses oder jenes Staates herbeiführen will. So kann ein inländisches Unternehmen, das im Ausland eine Filiale aufmachen will, darüber entscheiden, ob es die Filiale

an einem Ort in diesem oder in jenem Staat begründen will. Die Auswahl wird dabei nicht davon abhängen, in welchem Staat das Unternehmen steuerlich sich am besten stellt. Der Stpfl. kann hier aber nur die Voraussetzungen bestimmen, nicht die einmal gegebene staatliche Zuständigkeit dieses Staates von sich aus ersetzen durch die eines anderen Staates. Ist die Filiale an einem bestimmten Ort aufgemacht worden, so ist das Unternehmen mit seiner Filiale dem dort geltenden IStR. unterworfen.

Hat sich ein Staatsfremder dem Bereich der staatlichen Ordnung unterworfen, so hat er damit die dort bestehende Steuerrechtsordnung anerkannt. Der Staatsfremde kann sich alsdann ebensowenig wie der Staatsangehörige über die durch das inländische Steuergesetz abgesteckten Grenzen hinwegsetzen.

Die Möglichkeit einer Vereitelung der inländischen staatl. Zust. im Wege der Steuerumgehung ist in der Gesetzgebung der hoch entwickelten Staaten von heute kaum mehr vorhanden.

Eine solche Steuerumgehung durch „fraudulöse Zuständigkeitsbegründung“ [1]) spielt allerdings auch im StR. eine Rolle. Sie ist die Folge einerr Veränderung der für die A. wesentlichen Tatsachen. Sie könnte aber nur dann beachtlich werden, wenn die Tatsachenlage wirklich und nicht bloß scheinbar geändert wird.

Eine wirkliche Veränderung der Tatsachenlage mit dem Zwecke der Gesetzesumgehung liegt beispielsweise darin, wenn eine deutsche AG. ihren satzungsmäßigen Sitz unter Beibehaltung ihrer inländischen Geschäftsleitung in einen anderen Staat verlegt nur zu dem einen Zweck, um dadurch der steuerlichen Behandlung im Inland zu entgehen. Hier greift aber die positive Vorschrift des KStG. ein, die solche Möglichkeiten durch die Gleichstellung des Sitzes mit dem Ort der Geschäftsleitung ausschaltet.

Auch ohne eine solche positive Vorschrift wäre dieser Fall als eine wirkliche Steuerumgehung und somit als unzulässig zu behandeln; denn hier liegt ein Handeln „in fraudem legis“ unter

[1]) Vgl. Reu, Staatl. Zust., S. 204 ff.

Benutzung an sich zulässiger Rechtsmittel vor, die aber im gegebenen Fall einen Rechtsmißbrauch darstellen.[2])

Bis zur Aenderung des § 8, Abs. 1, Satz 1 des deutschen ErbStG. durch die NotVO. vom 8. 12. 1931 war es möglich, daß deutsche Staatsangehörige sich der inländischen ErbSt.-Pflicht dadurch entzogen, daß sie ihren inländischen Wohnsitz aufgaben und eine fremde Staatsangehörigkeit erwarben. Denn nach der bis dahin geltenden Bestimmung des § 8 a.a.O. wurden nur deutsche Staatsangehörige als Inländer im Sinne des ErbStG. angesehen, wenn sie sich nach Aufgabe ihres inländischen Wohnsitzes nicht länger als zwei Jahre im Ausland aufhielten.

Würde ein findiger Stpfl. trotzdem noch eine Lücke in der Gesetzgebung entdecken, so wird er regelmäßig auf entsprechende Gegenmaßnahmen des Staates stoßen, sei es, daß diese Lücken durch die Rechtsprechung geschlossen, sei es, daß sie im Wege der Gesetzgebung beseitigt werden.

---

[2]) Vgl. Wacke, StR. und Rechtsneubau, S. 92 ff.

7. Kapitel:

DIE QUALIFIKATION IM IStR.

1.

Wesen der Qualifikation im IStR.

Die Verschiedenheit der Steuersysteme der Staaten bringt es mit sich, daß die von den Steuergesetzen verwendeten Begriffe rechtlicher Natur in der staatlichen Rechtsordnung eines jeden Staates eine eigene Bedeutung und einen eigenen Inhalt haben können. Die Normen des IStR., zu denen auch die Dbstg.-Verträge gehören, verwenden neben rein steuerrechtlichen Begriffen auch solche privatrechtlicher Natur, die sowohl dem inländischen wie dem ausländischen Recht angehören können.

So kann nach § 8 Abs. 2 ErbStG. unter bestimmten Voraussetzungen bei der Berechnung der deutschen ErbSt. die von einem ausländischen Staat aus Anlaß des Erbfalls erhobene Steuer als Nachlaßverbindlichkeit abgezogen werden. Der steuerrechtliche Begriff der „Steuer aus Anlaß des Erbfalls" kann in einem anderen Staat weiter oder enger gefaßt sein als nach deutschem Recht. Es ist auch denkbar, daß ein Steuergesetz bestimmt, in einem solchen Fall überhaupt keine ErbSt. zu erheben. Im ersten Fall handelt es sich zwar um eine Frage des Fremdenrechts. Doch ist das Problem hier das gleiche wie im zweiten Fall.

Eine ähnliche Bestimmung enthält auch § 11 der Ersten DVO. z. EStG.

Gegenstand der ErbSt. ist u. a. der „Erwerb von Todes wegen". Dieser privatrechtliche Begriff umfaßt nach deutschem Recht auch den Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB.), aber nach schwedischem Recht z. B. nur den Erwerb durch Erb-

anfall, Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteils.

Die beschränkte Körperschaftssteuerpflicht erstreckt sich auf inländische Einkünfte von Kapitalgesellschaften, vor allem von juristischen Personen. Eine ausländische Personalgesellschaft kann nach deutschem Recht als Kapitalgesellschaft angesehen werden oder als Personalgesellschaft im Sinne des EStG. gelten. Die Einkünfte eines inländischen Gesellschafters werden danach entweder als Kapitalvermögen oder als gewerbliche Einkünfte besteuert.

Das deutsch-schwedische ErbSt.-Abkommen spricht allgemein von „Erbschaftsteuern". Unter „ErbStn" im Sinne des Abk. sind auf Seiten Deutschlands nur die Steuern auf den Erwerb von Todes wegen, nicht aber auch die Steuern auf Schenkungen unter Lebenden — wie nach dem deutschen ErbStG. — zu verstehen, auf Seiten Schwedens die ErbSt., die Schenkungen unter Lebenden nicht erfaßt.

Nach Art. 2 des deutsch-schweiz. Abk. wird das unbewegliche Vermögen und das Einkommen daraus nur in dem Staat besteuert, in dem sich dieses Vermögen befindet. Nach deutschem Steuerrecht gelten Einkünfte aus Grundpfandrechten bei der ESt. als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen. Das schweizerische StR. betrachtet diese Forderungen als ein selbständiges Vermögensstück und besteuert die Einkünfte daraus als Einkünfte aus beweglichem Vermögen am Wohnsitz des Berechtigten.

Die Einordnung dieser für die Abgrenzung der inländischen Steuergewalt maßgebenden Rechtsbegrriffe in ein bestimmtes Rechtssystem dieses oder jenes Staates, zu dem Berührungspunkte bestehen, nennt man Qualifikation.

Qualifikationen und Auslegung müssen auseinandergehalten werden. Es handelt sich zwar hier wie dort um Begriffe, die A.Punkte oder sonstige Tatbestandsmerkmale umschreiben. Bei der Auslegung dreht es sich aber nur darum, welchem rechtlichen Begriff diese oder jene Lebenserscheinung einzuordnen ist. Einzelbegriffe, wie Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Betriebstätte oder Erfüllungsort, die zwar in den verschiedenen berührten Rechtsordnungen den gleichen

Namen führen können, trotzdem aber in ihrer Bedeutung sich nicht völlig decken, werden in ihrem Inhalt im Wege der Auslegung bestimmt. Bei der Qualifikation sind die als Bestandteil der inländischen Rechtsnormen vorkommenden Begriffe, seien sie steuerrechtlicher oder privatrechtlicher Natur, in einer bestimmten Weise einer übergeordneten Normengruppe einzuordnen, der sie zugehören. Qualifikation und Auslegung ergänzen sich gegenseitig.

Im IStR. gibt es nicht nur Auslegungsfragen, sondern auch Qualifikationsfragen; diese spielen aber schon deshalb keine solche Rolle wie im IPR., weil es im StR. grundsätzlich zu keiner Anwendung fremden Rechts kommt.

Für das reine IFinR. Isay's gibt es kein Qual.-Problem; denn die Sätze, die die Steuerhoheit unabhängig vom positiven Steuerrecht der Staaten abgrenzen, müssen „ihre Begriffsbestimmung in sich selber tragen".[1]) Isay folgert daraus, daß die Begriffe alsdann nicht dem positiven Recht eines beteiligten Staates zu entnehmen seien, sondern sich aus den Erwägungen ergeben müssen, die zur Aufstellung dieser Regel geführt haben. Die absurde Folge dessen ist aber, daß die von dem betreffenden Staat selbst vorgenommene Einordnung völlig belanglos ist. Die vom positiven Finanzrecht der Staaten unabhängigen Sätze Isay's sind aber kein positives Recht. Eine Lösung des Qual.-Problems ist mit solchen Sätzen nicht zu erreichen. Auch geben diese Sätze selbst Anlaß zu Auslegungskonflikten. Die Staatenpraxis muß auf dem Boden des geltenden Rechts aufbauen. „Die von verschiedenen Instanzen vorgenommenen Auslegungen von Begriffen sind aber eine nicht zu bestreitende Erscheinung der Rechtswirklichkeit."[2])

Das Qual.-Problem wird zu einem sog. Qual.-Konflikt, wenn die verschiedene Einordnung der Begriffe durch zwei abhängige Staaten sich in einem praktischen Fall bemerkbar macht; die Folge ist alsdann regelmäßig das Eintreten von Doppelbesteuerung.

---

[1]) Vgl. Isay, a.a.O., S. 57.

[2]) Vgl. Wengler, Dbstg., Ergänzungen zu S. 11 im Anhang S. 197, Anm. 8.

So wurden bis zum Abschluß des deutsch-schweiz. Dbstg.Abk. schweizerische Hypothekengläubiger außer in der Schweiz auch in Deutschland für die Einkünfte aus ihren Hypotheken auf deutschen Grundstücken besteuert.

Ein Qual.-Konflikt ist z. B. auch gegeben, wenn der eine Staat die auf deutschen Grundstücken gesicherten Hypotheken gewerblicher Unternehmer und die Einkünfte daraus als Bestandteil des Betrriebsvermögens der Berechtigten für sich in Anspruch nimmt, während ein anderer Staat die Einkünfte daraus als unbewegliches Vermögen behandelt.

Zur Dbstg. auf Grund eines Qual.-Konfliktes kommt es auch im folgenden Fall: Die rechtliche Natur eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück wird, wenn sie in einer mitgliedschaftlichen Beteiligungsform besteht, in dem einen Staat als selbständiges Recht an dem Grundstück und damit als unbewegliches Vermögen, in dem anderen Staat als Teilhaberschaft an der Gesellschaft und damit als bewegliches Vermögen angesehen.[3])

Die von Wengler gemachte Einteilung der Qual.-Konflikte in Enumerations-, Definitions- und Ermessens- bzw. Subsumtionskonflikte — je nachdem es sich um eine Abweichung bei der Aufzählung der einzelnen Bestandteile des Begriffsinhalts, bei der Begriffsbestimmung durch Definition oder bei der Umgrenzung des Begriffsinhalts durch richterliches Ermessen handelt — hat nur technische Bedeutung.[4]) Diese Einteilung enthält lediglich eine Aufzählung der verschiedenen denkbaren Formen des Qual.-Konfliks, die in den entsprechenden Fällen auftreten können. Es lassen sich aber zu dieser Form noch andere Formen hinzufügen.[5])

[3]) Vgl. Entscheidung der Eidgen. Rekurskommission in Vtljhr.Schrift für Schweiz. Abgaberecht 6/33. Dort heißt es, daß ein Schweizer mit seinem Anteil an einer ausländischen Grundstücksverwertungsgesellschaft nur dann steuerfrei ist, wenn die ausländische Gesellschaft keine selbständige Rechtspersönlichkeit besitzt.

[4]) Vgl. Wengler, Dbstg., S. 12 ff.

[5]) Wengler führt selbst als weiteres Beispiel an den Fall, daß ein Begriff in diesem Staat gesetzlich definiert wird, während man sich dort mit einer Aufzählung der Inhaltsbestandteile begnügt.

2.

Die Lösung der Qualifikationsfrage im IStR.

Die Lösung der Qual.-Frage im IStR. muß sich aus dem Wesen des IStR. als einem Teil des öffentlichen Rechts des Staates ergeben. Daraus folgt als einzige Lösungsmöglichkeit die ausschließliche Einordnung nach dem inländischen Recht des Behördenortes (Qual. nach der lex fori).

Unter lex fori soll — in Anlehnung an das IPR. — die Sachnorm des inländischen Rechts verstanden werden, und zwar sowohl des Steuerrechts wie auch anderer Rechtszweige. Nach der lex fori ist eine Entscheidung regelmäßig so zu treffen, als wenn der vorliegende Fall ohne jede Auslandsberührung gegeben wäre.

Im IStR. handelt es sich im Gegensatz zum IPR. einzig und allein darum, ob und unter welchen Voraussetzungen das inländische Recht auf einen gegebenen Sachverhalt Anwendung findet.

Wird das inländische Recht nicht angewendet, so werden die inländischen Steuerbehörden auch weiter nicht tätig. Nur der inländische Gesetzgeber bestimmt darüber, ob ein Sachverhalt der inländischen Steuerrechtsordnung unterliegt; er stellt autonom seine Zuständigkeitsregel auf; er setzt auch von sich aus die Voraussetzungen und den Inhalt dieser Regeln im einzelnen fest. Da im IStR. nur die inländische Rechtsordnung als anwendbar in Betracht kommt, stehen daher auch nur die inländischen Rechtsnormen mit den Normen des IStR. im Zusammenhang. Es liegt deshalb nahe, wenn es sich darum handelt, ob das inländische StR. anwendbar ist oder nicht, die in Frage kommenden Lebenserscheinungen und Begriffe zuerst einmal rechtlich so einzugliedern, wie es der inländischen Rechtsordnung entspricht. In erster Linie bestimmt sich also die Frage, ob eine ausländische Steuer als ErbSt. anzusehen ist, danach, wie das inländische StR. darüber urteilen würde. Auch der allgemeine Grundsatz, daß wirtschaftlich gleiche Verhältnisse nach Möglichkeit auch steuerlich gleich behandelt werden sollen — sei es, daß sie im In-

land gegeben sind oder daß sie zwischenstaatlich gelagert sind —, verlangt eine einheitliche Behandlung solcher Verhältnisse. Dafür ist aber das inländische Recht der entsprechende Maßstab.

Der Einwand, daß durch die Qual. nach der lex fori die Gefahr einer internationalen Verschiedenheit der Lösungen hervorgerufen wird, ist im IStR. schon deshalb nicht angebracht, weil die Steuergesetze nur ihren eigenen Anwendungsbereich abgrenzen und — mit Ausnahme der Bestimmungen der Dbstg.-Abkommen — nicht bestrebt sind, Rücksicht auf eine fremde Rechtsordnung zu nehmen.

Das gleiche gilt auch für den Begriff „Erwerb von Todes wegen". Hatte der Erblasser zur Zeit des Eintritts des Erbfalls seinen Wohnsitz in Deutschland, so ist beispielsweise der Erwerb eines Vermächtnisnehmers auch dann als Erwerb von Todes wegen zu behandeln, wenn nach dem für den Vermächtnisnehmer maßgebenden Recht dieser Erwerb nicht als solcher behandelt wird, sondern als eine nichtsteuerpflichtige Schenkung.

Ebenso ist auch nach deutschem Recht darüber zu entscheiden, ob die Einkünfte des schweizerischen Gläubiger seiner auf deutschem Grundstück gesicherten Hypothek als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen anzusehen sind. Die Tatsache, daß die Schweiz diese Einkünfte als selbständige Einkünfte aus dem Hypothekenrecht, losgelöst vom Grundstück, am Wohnsitz des Gläubigers besteuert, ist für das deutsche Steuerrecht bedeutungslos.

Auch der Reichsfinanzhof hat sich in einer Entscheidung in diesem Sinne ausgesprochen.[6]) Es handelt sich zwar in diesem Fall nur um eine Qual.-Frage zu einer Entscheidung über die Art und den Umfang der inländischen Steuerpflicht. Die dort entwickelten Grundsätze können aber auch für die Qual. im IStR. herangezogen werden:

Ein Inländer war als Kommanditist an einer venezolanischen KG. beteiligt. Nach venez. Recht gilt die KG. als juristische Person. Es handelte sich hier um die Frage, ob das Einkommen des Kommanditisten aus dieser Beteiligung als Einkommen aus Ka-

[6]) Vgl. RFH. 27/73.

pitalbeteiligung oder als Einkommen aus Gewerbebetrieb im Sinne des ESt. zu behandeln ist. Je nachdem war die steuerliche Behandlung des angegebenen Gewinnanteils verschieden. Die Entscheidung der Frage hing davon ab, „ob die KG. als Kapitalgesellschaft dem deutschen KStG. unterliegt oder ob trotz der Einkleidung der Gesellschaft in die Form einer juristischen Person nach dem deutschen Steuerrecht die einzelnen Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind mit der Folge, daß ihr Gewinnanteil unmittelbar als gewerbliches Einkommen der Besteuerung nach dem EStG. unterliegt". Der Reichsfinanzhof hat in erster Linie darauf abgestellt, ob die betreffende ausländische Gesellschaft sich mit einer Gesellschaft des deutschen Rechts vergleichen läßt. Die Entscheidung über die steuerliche Behandlung einer ausländischen juristischen Person bzw. ihrer Gesellschafter sei im Einzelfall nach den Grundgedanken des deutschen EStG. und KStG. zu treffen. Die venezolanische KG. ist aber, wie der Reichsfinanzhof festgestellt hat, nicht mit einer juristischen Person des deutschen Rechts, sondern mit einer OHG. zu vergleichen und als Personalgesellschaft zu behandeln.

Die Qual. nach der lex fori gilt nicht nur für Steuerrechtsbegriffe, sondern auch für Privatrechtsbegriffe. Aus dem gleichen Grunde kann auch nur das Privatrecht des Staates zur Anwendung kommen, der die Entscheidung zu treffen hat. Dieses umfaßt aber auch das IPR. des Staates.

Nach dem GrEG. gelangt bei der Aufhebung der ehelichen Gütergemeinschaft die Steuer nicht zur Erhebung. Der Reichsfinanzhof hat die Frage, ob ein Rechtsverhältnis nach Art der Gütergemeinschaft des BGB. gegeben ist, dahin entschieden, daß die Antwort darauf dem IPR. zu entnehmen sei.[7]) Im gegebenen

[7]) Vgl. JW. 1927/2593, ferner Rehdans-Selle, Die Besteuerung der Ausländer und Auslandsdeutschen im Deutschen Reich, S. 22. Auch Rehdans-Selle macht einen Unterschied, je nachdem es sich um Steuerrechtsbegriffe oder um Privatrechtsbegriffe handelt. Steuerrechtsbegriffe seien nach inländischem Recht,, Privatrechtsbegriffe der Steuernorm nach dem für das betreffende Tatbestandsmerkmal auf Grund des IPR. maßgebenden Recht zu bestimmen.

Fall war das Rechtsverhältnis nach schwedischem Recht — dem Heimatrecht des Ehemannes zur Zeit der Eheschließung — zu bestimmen. Hier wurde also auf dem Umweg über das IPR., das auf ausländisches Recht verweist, dieses bei der Entscheidung mitherangezogen. Darin liegt aber keine Ausnahme von dem Grundsatz der Qual. nach der lex fori im IStR.; denn auch das für die Qual. maßgebende IPR. ist ein Teil der inländischen Rechtsordnung.

Auch die von Raape für die Qual. nach der lex fori im IPR. aufgestellten Grundsätze können in gleicher Weise für das IStR. gelten: Die richtige Antwort auf die Frage nach der Lösung der Qual. könne nur sein, daß grundsätzlich der inländische Staat allein und ausschließlich für die Qual. zuständig sei. „Er erläßt die Grenznorm, er entscheidet über den Inhalt und Umfang derselben, sein Wille hat allein zu geschehen, wenn Zweifel über den Sinn eines Wortes entstehen.“ [8])

In den Dbstg.-Verträgen und in den dazu gehörenden Schlußprotokollen findet sich meistens eine ausdrückliche Regelung von Qual.-Fragen. So sind durch ins einzelne gehende Bestimmungen z. B. die Begriffe „direkte Steuern“ (vgl. Art. 1 des deutsch-französ. Abk.), „Sachsteuern“ (vgl. Art. 1 des deutsch-ital. Abk.) und „Erbschaftsteuern“ (vgl. Art. 7 des deutsch-schwed. Erbst.-Abk.) umschrieben.

Sollte trotzdem eine Qual.-Frage entstehen, so bleibt nur noch die Möglichkeit einer Qual. nach dem Recht des besteuernden Staates, also nach der lex fori. Man kann allerdings auch daran denken, daß eine Qual. nach der lex fori hier nicht in Frage kommt, weil die vertragschließenden Staaten durch den Abschluß des Dbstg.-Abk. die darin geregelten Fälle dem Grundgedanken des Vertrages untergeordnet hätten; alsdann wären für auftauchende Fragen nur die Gesichtspunkte maßgebend, die bei der Schaffung der Vertragsbestimmungen leitend gewesen sind.

---

[8]) Vgl. Raape, Staudingers Kommentar des BGB., Bd. 6, Einführungsgesetz, S. 15 ff.

Durch den Abschluß des Vertrages haben die vertragschließenden Staaten aber nur so weit auf ihre Rechte verzichtet, als sich dies aus den Bestimmungen des Vertrages ergibt.[9]) Bei der Frage der Qual. von Begriffen des Vertrages ist aber nach der lex fori zu entscheiden, weil durch die Umschaltung der Vertragsbestimmungen diese innerstaatliches Recht geworden sind.

In den Dbstg.-Abk. ist jedoch grundsätzlich eine Vereinbarung des Inhalts getroffen, daß die obersten Finanzbehörden der vertragschließenden Staaten sich in Fällen von Zweifeln oder Schwierigkeiten bei der Anwendung oder Auslegung des Abkommens gegenseitig verständigen und eine Lösung im Wege der gegenseitigen Uebereinkunft herbeiführen.[10]) Nur soweit diese Verständigung zu keinem Erfolg führt, bleibt Raum für eine Qual. nach der lex fori.

Bei der Einordnung rechtlicher Tatbestände in das inländische Steuerrecht ist allerdings dann, wenn eine dem deutschen Recht fremde Rechtseinrichtung qualifiziert werden soll, auch auf die ausländische Rechtsordnung Rücksicht zu nehmen. So ist insbesondere die Stellung der einzelnen Steuerarten in dem entsprechenden Rechtssystem zu beachten. Dies ändert aber nichts daran, daß für die Entscheidung selbst das Recht des Behördenortes ausschlaggebend ist. Eine Ausnahme von der unbeschränkten Geltung der Qual. nach der lex fori ist deshalb nicht gerechtfertigt.[11])

---

[9]) Vgl. Spitaler, Dbstg., S. 562. Spitaler ist der Auffassung, daß der Staat, der einen Vertrag zur Ausschaltung der Dbstg. abschließt, auch darauf verzichtet, Regeln für die Abgrenzung seines Steuerrechts im einzelnen selbständig aufzustellen. Die Grenznormen eines Dbstg.-Vertrages würden keine einseitigen, sondern zwei- bzw. mehrseitige Grenzziehungen enthalten. Die Vertragsteile hätten sich daher grundsätzlich „einvernehmlich zu verständigen". Erst insoweit der Versuch einer Verständigung scheitern würde, käme subsidiär die lex fori in Betracht.

[10]) Vgl. Art. 14 des deutsch-schwed. Dbstg.Abk. sowie Art. 13, Abs. 2 des deutsch-schweiz. und Art. 16 des deutsch-ital. Dbstg.Abk.

[11]) Vgl. auch die Stellungnahme von Reu zu einer Entscheidung des KG. in DR. 1939/938 ff. Gegenüber der Auffassung des KG. fordert Reu die folgerichtige Durchführung der Qual. nach der lex fori. Auch übergeordnete Rechtsbegriffe, Grundbegriffe oder Systembegriffe seien aus der lex fori heraus zu gewinnen. Der Richter habe so einzuordnen, wie

In dem obigen Beispiel ist davon die Rede, daß eine ausländische Steuer aus Anlaß des Erbfalls einen Steuerbefreiungsgrund bildet. Bei der Einordnung der ausländischen Steuern in die entsprechende inländische Steuerart ist die Stellung dieser Steuer im ausländischen Rechtssystem mit in Rechnung zu stellen.[12])

Auch bei der Qual. ausländischer Unternehmensformen ist weitgehend die Stellung des betreffenden Unternehmens im ausländischen Recht zu berücksichtigen.[13])

Zusammenfassend ist also festzustellen:

Die Qual. im IStR. erfolgt ausschließlich nach dem Recht am Behördenort. Vor allem bei der Frage nach der Gleichartigkeit von Steuern wie auch bei der Qual. von Begriffen des Privatrechts muß auf die ausländische Rechtssystematik Rücksicht genommen werden. Dadurch wird aber die schließliche Anpassung und Uebereinstimmung mit der lex fori nicht in Frage gestellt.

---

der Gesetzgeber es im Rahmen seiner vorhandenen Gesetzgebung tun müßte, wenn er das betreffende Institut in sein Recht aufnehmen wollte. Es sei selbstverständlich, daß „auf die Kennzeichnung der uns fremden Rechtseinrichtung durch die geltend gemachte lex causae Rücksicht zu nehmen ist".

[12]) Vgl. Dorn in Vrtlj.Schr. für Steuer- u. Finanzrecht I, 193/194.

[13]) Vgl. die Entscheidungen des RFH. Bd. 27/73. Dieser Gesichtspunkt wird besonders von Herzfeld betont; mit einer ausschließlichen Anwendung inländischen Rechts würde man der wirtschaftlichen Verschiedenheit der einzelnen Staaten nicht gerecht werden können. Vgl. Herzfeld, a.a.O., Seite 465.

8. Kapitel:

RECHTSHILFE IM STEUERRECHT.

Im Steuerrecht sind vor allem folgende Möglichkeiten einer Inanspruchnahme inländischer Behörden zur Hilfeleistung bei der Feststellung und Durchsetzung von Steueransprüchen ausländischer Behörden denkbar:

1. Die inländischen Steuerbehörden werden zur Feststellung und Verfolgung von Steueransprüchen (z. B. zur Steuerveranlagung oder zur Zustellung eines Steuerbescheids) durch die ausländischen Steuerbehörden ersucht.

2. Die inländischen Zivilgerichte werden um ihre Hilfe bei der Durchsetzung von Steueransprüchen der ausländischen Steuerbehörden gebeten. Die ausländische Behörde erhebt Klage gegen den inländischen Stpfl. auf Zahlung der geschuldeten Steuern und läßt das darauf ergehende Urteil im Inland vollstrecken. Die fremde Behörde läßt ein auf Steuerzahlung lautendes vollstreckbares Urteil ihres eigenen Gerichts im Inland vollstrecken.

Eine solche Mitwirkung eines an sich nicht zuständigen Staates, die dieser einem anderen Staat leiht, bezeichnet man als Rechtshilfe.[1])

Eine allgemeine Verpflichtung zur gegenseitigen Hilfeleistung im Steuerrecht besteht nicht. Die Gründe die dagegen sprechen, liegen auf dem Gebiet der unbeschränkten Souveränität jedes einzelnen Staates. Die Steuerbehörden haben ausschließlich der Verwirklichung

[1]) Der Ausdruck „Rechtshilfe" ist insofern ungenau, als es sich bei Steuersachen im allgemeinen nicht um eine Unterstützung der Tätigkeit der fremden Justizverwaltung durch die inländischen Gerichte handelt. Die Rechtshilfeabkommen sprechen daher auch von einer „Rechts- und Amtshilfe in Steuersachen".

der inländischen staatl. Zust. und der Durchsetzung der eigenen staatlichen Steueransprüche zu dienen. Die von Reu für das Verwaltungsrecht betonte Verknüpfung mit der eigenvölkischen Gemeinschaft besteht ebenso auch im Steuerrecht.[2]) Die Steuerverwaltung kann nur den Zweck haben, der Befriedigung des Finanzbedarfs des Inlands und damit den Belangen der eigenen Volksgemeinschaft zu dienen. Das Inland ist aber grundsätzlich uninteressiert an der Durchsetzung ausländischer Steueransprüche, auch wenn sie sich gegen einen Steuerschuldner im Inland richten. Selbst im Bereich des interkantonalen Steuerrechts kann sich die kantonale Steuerverwaltung trotz des Vorhandenseins einer übergeordneten Staatsgewalt grundsätzlich nur im Bereich des eigenen Kantons betätigen. Es bedurfte hier einer ausdrücklichen Vereinbarung gegenseitiger Rechtshilfe zur Vollstreckung kantonaler Steueransprüche außerhalb des Kantons.[3])

Was die Verfolgung von Steueransprüchen unter Zuhilfenahme der inländischen Justizbehörden anlangt, so muß hierfür das gleiche gelten.

Im Schrifttum wird jedoch die Ansicht vertreten, daß einer Verfolgung ausländischer Steueransprüche vor inländischen Gerichten nichts im Wege stehen würde.[4]) Wenn der andere Staat die Gerichtsbarkeit des Inlands in Anspruch nimmt, so sei darin keine fremde Verwaltungshandlung — im Gegensatz zur Inanspruchnahme der inländischen Steuerbehörden — im Inland gegeben. Der ersuchende Staat würde sich ja dem Verfahren des ersuchten Staates, insbesondere der Prüfung der Rechtsverhält-

---

[2]) Reu lehnt eine „Vertretung in der Zuständigkeit" sowohl für das Verwaltungsrecht als auch für das Abgabenrecht ab. Die Verwaltung wachse zutiefst aus der eigenen völkischen Kultur heraus. Vgl. Reu, Staatl. Zust., S. 137.

[3]) Vgl. das zwischen sämtlichen Kantonen abgeschlossene Konkordat über die Rechtshilfe vom 18. 12. 1911 / 23. 8. 1912 (Eidgen. GesetzesSlg. 1912/126). — Im Deutschen Kaiserreich von 1871 hatte es trotz des Vorhandenseins einer übergeordneten Bundesgewalt ebenfalls eines eigenen Gesetzes über den Beistand bei der Einziehung von Abgaben und bei der Vollstreckung von Vermögensstrafen bedurft.

[4]) Vgl. Herzfeld, a.a.O., S. 437 ff.

nisse durch diesen unterwerfen. Auch der ordre public könne einer solchen Handlung im Inland nicht entgegenstehen.

Ein Tätigwerden der inländischen Zivilgerichte wird zu dem gleichen Ergebnis führen wie die Inanspruchnahme der inländischen Steuerbehörden. Der Erfolg würde die Ausführung der Steuergesetze des anderen Staates im Inland sein. Gerade diese Ausführung fremder Staatsgesetze ist aber nicht Angelegenheit der inländischen Staatsgewalt, die ja auch der Träger der Gerichtsbarkeit ist. Die Durchsetzung des fremden Steueranspruchs wird außerdem, wenn auch das Inland gegen diesen Stpfl. einen gleichartigen Anspruch hat, zu einer Doppelbesteuerung führen. Es liegt im Interesse des Inlands, eine Durchsetzung des fremden Steueranspruchs dann zu verhindern, wenn dadurch die Steuerkraft des Stpfl. geschont werden kann.[5])

Das Verhältnis des Stpfl. zur Steuerverwaltung ist ein öffentlich-rechtliches Gewaltverhältnis; der Steueranspruch ist ein öffentlich-rechtlicher Anspruch und mit dem schuldrechtlichen Anspruch des Privatrechts nicht zu vergleichen. Der Rechtsweg ist aber ausschließlich zur Wahrung und Durchsetzung von bürgerlich-rechtlichen Ansprüchen bestimmt, soweit nicht besondere Vorschriften eine Erweiterung zulassen. Für öffentlich-rechtliche Ansprüche gibt es grundsätzlich keine gerichtliche Klage. Zu diesen gehören aber auch die Steueransprüche des Auslands.

Für die Vollstreckung ausländischer Urteile auf Steuerzahlung oder für sonstige Arten der Befriedigung fremder Steueransprüche durch die inländische Rechtsordnung (z. B. Beteiligung an einem Konkurs) muß das gleiche gelten.

Dem Kammergericht hat eine derartige Frage zur Entscheidung vorgelegen.[6]) Es handelte sich hier um eine Klage des russischen

[5]) Vgl. Art. 13 des deutsch-ital. Rh.Abk., wonach Rh. in Steuersachen ausdrücklich nicht gegen Angehörige des ersuchten Staates gewährt wird, die innerhalb des Gebietes dieses Staates Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt haben, es sei denn, daß in einem Dbstg.Abk. eine Milderung oder Beseitigung der Dbstg. vorgesehen ist.

[6]) Vgl. KG. in Rechtsprechung der OLG. 20/91.

Staates auf rückständige Gemeindesteuern unter der Behauptung, daß der Beklagte die russische Staatsangehörigkeit besitze und daher steuerpflichtig sei. Der Beklagte wohnte aber bereits seit 20 Jahren in Preußen und hatte inzwischen die preußische Staatsangehörigkeit erworben. Das Kammergericht hat diese Klage abgewiesen und dazu ausgeführt, daß für solche öffentlich-rechtliche Ansprüche der Rechtsweg unzulässig sei. Das Steuerrecht eines Staates und das daraus hergeleitete Recht einer Gemeinde zur Besteuerung sei ein Staatshoheitsrecht und der Anspruch somit ein öffentlich-rechtlicher Anspruch.

Auch vom völkerrechtlichen Standpunkt aus ist so zu entscheiden. Die Ausübung eines Hoheitsrechts durch die staatliche Steuerverwaltung ist an die Grenzen des Staatsgebietes gebunden. Eine allgemein anerkannte Verpflichtung zur Hilfeleistung im Wege der Rh. gibt es auch in dieser Hinsicht nicht.

Selbst wenn man ein reines Int. FinR. im Sinne Isay's zugrunde legt, so kann man daraus allein noch keine Verpflichtung der Staaten zur Rechtshilfe ableiten. Auch hier müßten besondere dahingehende Vorschriften bestehen. Auch das große Interesse an der Förderung der zwischenstaatlichen Zusammenarbeit und an der gemeinsamen Bekämpfung der Steuerflucht und Steuerhinterziehung rechtfertigt Rh.-Maßnahmen noch nicht.

Gewährt die inländische Steuerbehörde einem anderen Staat Rh. bei der Sicherung und Durchsetzung seiner Steueransprüche, so beruht dies nur auf Freiwilligkeit oder auf einer dahingehenden vertraglichen Vereinbarung mit dem betreffenden Staat. Im Falle der Vereinbarung von Rh. besteht alsdann eine völkerrechtliche Verpflichtung zur gegenseitigen Unterstützung im Rahmen der Vertragsbestimmungen. Die inländischen staatlichen Einrichtungen werden nur unter diesen Voraussetzungen für eine fremde Steuerbehörde tätig.

Im deutschen Steuerrecht bildet die Rechtsgrundlage für die Gewährung von Rechtshilfe der § 15 der AO. und die Bestimmungen der von Deutschland abgeschlossenen Rh.Abk.[7])

[7]) § 15 AO., neugefaßt durch Ges. zur Aenderung der AO. vom 4. 7. 1939 lautet: „Der RdF. kann Vorschriften über die Gewährung von Rh.

Eine Anwendung der zahlreichen Rechtshilfeverträge im Bereich des Zivilprozesses, insbesondere eine Anwendung der Bestimmungen des Haager Zivilprozeßabkommens, kommt für das Gebiet der Steuer-Rh. nicht in Betracht. Diese Abk. erstrecken sich nur auf Zivil- und Handelssachen und nicht auf die Verfolgung von Steueransprüchen, die Angelegenheiten des öffentlichen Rechts sind.

Deutschland hat im ganzen 7 Verträge über die Rh. in Steuersachen abgeschlossen:

1. das Abk. über die Gewährung von Rh. in Steuersachen mit der ehemaligen Tschechoslowakei vom 31. 12. 1921,
2. das Abk. über die Gewährung von Rh. in Steuersachen mit dem früheren Oesterreich vom 23. 5. 1922,
3. das Rh.-Abk. mit der ehem. Freien Stadt Danzig vom 19, 11, 1922,
4. der Vertrag über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Steuersachen mit Ungarn vom 6. 11. 1923 (RGBl. II 1925/648 ff.),
5. Der Vertrag über die Gewährung von Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen mit Schweden vom 14. 5. 1934 (RGBl. 1936 II, S. 4 ff.),
6. der Vertrag über die Gewährung von Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen mit Finnland vom 25. 9. 1935 (RGBl. 1936 II, S. 37 ff.),
7. Das Abk. über die Gewährung von Amts- und Rechtshilfe in Steuersachen mit Italien vom 9. 3. 1938 (RGBl. 1939 II, S. 124 ff.).

Zum Inhalt der Abk. ist folgendes zu sagen:

Die Rh.-Abk. beruhen auf dem Grundsatz der Gegenseitigkeit; sie bauen auf der Zusammenarbeit von Staat zu Staat auf, wobei die beiderseitigen Behörden unmittelbar miteinander in Verkehr treten.

So heißt es z. B. in Art. 3, Abs. 1 des deutsch-schwed. Abk., daß die beiderseitigen Rechtshilfeersuchen in unmittelbarem ge-

---

an ausländische Steuerbehörden erlassen. Ferner kann er zur Ausübung des Vergeltungsrechts und zur Ausgleichung der inländischen und ausländischen Besteuerung die Steuerpflicht abweichend von den inländischen Steuergesetzen regeln."

schäftlichen Verkehr der Behörden der beiden Staaten erledigt werden. Das gleiche bestimmt Art. 4 des deutsch-ungar. Abk. Art. 3 des deutsch-ital. Abk. enthält eine Sonderbestimmung insofern, als für den gegenseitigen Verkehr nur die Finanzministerien beider Staaten vorgesehen sind.

Während das deutsch-schwed. und das deutsch-ital. Abk. sowie das deutsch-finnische Abk. nur eine Verpflichtung zur Hilfeleistung bei der Ermittlung und Festsetzung der Steuern, ferner im Rechtsmittelverfahren und in der Beitreibung enthalten, besteht nach dem deutsch-ungar. Abk. (Art. III) außerdem eine gegenseitige Verpflichtung zur Hilfeleistung in Angelegenheiten der Kapital- und Steuerflucht. In Art. 9 dieses Abk. ist deshalb der Abschluß eines besonderen Vertrages über die Rh. in Steuerstrafsachen vorgesehen, der aber bis jetzt noch nicht zur Durchführung gelangt ist.

Die Abk. beziehen sich sämtliche nur auf die direkten Steuern, soweit sie Gegenstand eines zwischen den beiden Staaten vereinbarten Dbstg.-Vertrages sind. (Vgl. Art. 1 des deutsch-ital. Abk.) Art. 1 des deutsch-schwed. Abk. rechnet ausdrücklich die Wertzuwachssteuer und die USt. zu den direkten Steuern, und nimmt Zölle und Verbrauchssteuern davon aus. Zu den Steuern im Sinne der Abk. gehören auch die Nebenleistungen, Zuschläge, Kosten und Sicherheiten sowie die Geldstrafen. (Vgl. § 1 der Verordnung zur Durchführung des deutsch-ital. Abk.)

Die bei der Leistung von Rechtshilfehandlungen durch den ersuchten Staat getätigten Vorgänge gehören ihrer rechtlichen Natur nach dem innerstaatlichen Rechtskreis an. Allerdings handelt der ersuchte Staat im Interesse des Rh.-suchenden Staates. Dieser Unterschied tritt aber gegenüber dem Stpfl. in keiner Weise in Erscheinung. Die inländische Staatsgewalt steht dem Stpfl. auch in einem Rechtshilfefall kraft eigener Hoheit gegenüber. Dies kommt darin zum Ausdruck, daß sich sämtliche Einwendungen des Schuldners nur gegen die inländischen Behörden und nur nach den Vorschriften des inländischen Rechts zu richten haben.

Aus der ausschließlichen Souveränität des ersuchten Staates in seinem Bereich ergibt sich ferner, daß der Rh.-suchende Staat auf die Vornahme der Rh.-Handlung keinen unmittelbaren Einfluß aus-

zuüben vermag. Ist er mit der Handhabung der Rh. durch den ersuchten Staat nicht einverstanden, oder lehnt der ersuchte Staat die Rh. ab, so hat er nur die im Rh.-Abk. geschaffenen Möglichkeiten. Meistens ist für diesen Fall ein eigenes Verständigungsverfahren zwischen den beiden obersten Finanzbehörden der Vertragsstaaten vorgesehen.

So bestimmt Ziffer 8 des Schlußprotokolls zum deutsch-schwed. Abk., daß Zweifel oder Schwierigkeiten bei der Auslegung und Anwendung dieses Vertrages im Einvernehmen zwischen den obersten Finanzverwaltungsbehörden der beiden Staaten geklärt werden sollen. Die gleiche Bestimmung findet sich z. B. auch in Ziffer 9 des Schlußprotokolls zum deutsch-ital. Abk.

Die Gewährung von Rechtshilfe ist in den Abk. an bestimmte Voraussetzungen verfahrensrechtlicher Natur gebunden:

So muß ein besonderes Ersuchungsschreiben vorliegen, das in der Amtssprache eines der beiden Staaten abgefaßt und gegebenenfalls mit einer Uebersetzung und mit bestimmten Angaben über die Person der Beteiligten versehen sein muß. (Vgl. z. B. Art. 4 des deutsch-schwed. Abk.) Auch muß es sich um eine Steuer handeln, die überhaupt unter das Abk. fällt.

Die Verfügungen des ersuchenden Staates (Entscheidungen, Beschlüsse und Anordnungen einschließlich der Rückstandsausweise) müssen grundsätzlich unanfechtbar sein. Zum Nachweis ihrer Unanfechtbarkeit bedürfen sie einer besonderen Erklärung der zuständigen Behörde des ersuchenden Staates, daß die Verfügung unanfechtbar ist. Die Zuständigkeit dieser Behörde muß von der obersten Finanzbehörde bescheinigt sein. Ausnahmsweise kann auch die Vollstreckung einer noch anfechtbaren Verfügung, die aber vollstreckbar sein muß, im Inland gegenüber Angehörigen des ersuchten Staates verlangt werden; der Betroffene kann jedoch durch Sicherheitsleistung die Aufhebung der daraufhin durchzuführenden Beschlagnahme herbeiführen. (Vgl. z. B. Art. 10, Abs. 1 und Art. 11 des deutsch-ital. Abk.)

Die begehrte Rh.-Handlung muß nach dem Recht des ersuchten Staates zulässig sein. Es ist aber nicht unbedingt erforderlich, daß

eine solche Handlung dem inländischen Recht bekannt ist. Die ersuchte Handlung darf insbesondere nicht die Interessen des ersuchten Staates verletzen oder gefährden oder mit seinen weltanschaulichen Grundsätzen in Widerspruch stehen.

Nach Art. 7, Abs. 1 des deutsch-ital. Abk. ist bei der Erledigung von Rechtshilfeersuchen auf Antrag der ersuchenden Behörde nach einer besonderen Form zu verfahren, sofern diese der Gesetzgebung des ersuchten Staates nicht zuwiderläuft. Aehnlich ist auch die Bestimmung des Art. 11 des deutsch-schwed. Abk. gefaßt. Danach ist dem Ersuchen um eine bestimmte Art der Vollstreckung nur dann zu entsprechen, wenn diese Art der Vollstreckung nach dem Recht des ersuchenden und des ersuchten Staates in Steuersachen zulässig ist.

Art. 13, Abs. 2 des deutsch-ital. Abk. enthält die Vorbehaltsklausel, daß die Amts- und Rechtshilfe abgelehnt werden kann, wenn der Staat, der um die Hilfeleistung ersucht ist, sie für geeignet hält, seine Hoheitsrechte oder seine Sicherheit zu gefährden. (Vgl. die entsprechenden Vorschriften der Art. 13, Abs. 2 des deutsch-schwed. und Art. 14, Abs. 2 des deutsch-ungar. Abk.)

Bedingung für die Durchführung eines Rh.-Ersuchens ist schließlich, daß die erbetene Hilfeleistung nicht zur Durchsetzung einer Dbstg. führt. Aus diesem Grund enthalten die Rechtshilfeabkommen den Grundsatz, daß Rh. nicht gegen Angehörige des ersuchten Staates gewährt werden soll, die ihren Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt im Gebiet dieses Staates haben und somit dort unbeschränkt steuerpflichtig sind. (Vgl. z. B. Art. 13, Abs. 1 des deutsch-ital. Abk.) Diese Beschränkung der Rechtshilfeleistung auf fremde Staatsangehörige und auf Personen ohne inländischen Wohnsitz gilt jedoch nur, soweit nicht in einem eigenen Dbstg.-Abk. für diesen Fall die Dbstg. beseitigt oder gemildert ist.

Der ersuchte Staat prüft diese Voraussetzungen von sich aus nach; eine Nachprüfung der Rechtmäßigkeit der Entscheidung oder Anordnung der ersuchenden Behörde kann er jedoch nicht vornehmen. Die inländische Behörde hat vielmehr diese Entscheidungen im In-

land ohne weiteres anzuerkennen. Das gleiche gilt für die von den Behörden des ersuchenden Staates aufgenommenen, beglaubigten oder ausgestellten Urkunden.

So sind z. B. nach Art. 10, Abs. 1, 2 des deutsch-ital. Abk. unanfechtbare Verfügungen in Steuersachen auf Antrag der obersten Finanzbehörden des einen Staates an die entsprechende Behörde des anderen Staates kostenfrei anzuerkennen und zu vollstrecken, ohne daß die Parteien noch gehört werden.

Nach Art. 16, 17 des deutsch-ital. Abk. bedürfen Urkunden, die von den für Steuersachen zuständigen Gerichtsbehörden oder obersten oder höheren Finanzbehörden eines Staates aufgenommen, ausgestellt oder beglaubigt und mit dem Siegel dieser Behörde versehen sind, zum Gebrauch im Gebiet des anderen Staates in Steuersachen keiner besonderen Beglaubigung mehr.

Das Verfahren, das bei der Rh. von den Behörden des ersuchten Staates angewendet wird, richtet sich grundsätzlich nach dem für diese maßgebenden Recht. Die erbetene Amtshandlung stellt ihrer Natur nach eine öffentlich-rechtliche Tätigkeit des Staates dar und unterliegt daher auch seiner Rechtsordnung.

Art. 7 des deutsch-ital. Abk. bringt dies grundsätzlich zum Ausdruck, indem es dort heißt, daß die Formen der Erledigung des Ersuchens sich nach den Gesetzen des ersuchten Staates richten. Dabei sind insbesondere die gleichen Zwangsmittel anzuwenden wie bei der Erledigung eines Ersuchens der Behörden des ersuchten Staates. Art. 12 des deutsch-schwed. Abk. sagt ausdrücklich für die Vollstreckung von Verfügungen, daß diese nach der Gesetzgebung des Staates zu erfolgen hat, in dem die Vollstreckung betrieben wird.

Für das Verfahren bei Zustellungen im Wege der Rh. gelten keine besonderen Vorschriften, die der ersuchte Staat einzuhalten hat. Seine Behörden haben lediglich für die Zustellung Sorge zu tragen. Auf Wunsch der ersuchenden Behörde kann jedoch die Zustellung in der durch die innere Gesetzgebung des ersuchten Staates für die Bewirkung gleichartiger Zustellungen vorgeschriebenen Form vorgenommen werden. (Vgl. z. B. Art. 5 des deutsch-ital. Abk.)

Die Frage nach der Währung, in welcher die Vollstreckung durchgeführt werden soll, beantwortet § 3 der VO. z. Durchf. des deutsch-ital. Abk. vom 20. 2. 1939 dahin, daß die Währung des ersuchten Staates maßgebend ist.

Bei der Vollstreckung von Steueransprüchen verfahren also die inländischen Steuerbehörden genau so, wie wenn diese Ansprüche ihre eigenen wären; diese sind jedoch den inländischen Steueransprüchen nicht völlig gleichgestellt, wie sich daraus ergibt, daß fremde Steuerforderungen in dem ersuchten Staat nicht als bevorrechtigte Forderungen anzusehen sind. (Vgl. z. B. Ziffer 5 des Schlußprotokolls zum deutsch-ital. Abk.)

Im Steuerstrafrecht findet aber bis jetzt eine Auslieferung von Personen an andere Staaten wegen Steuerstraftaten nicht statt. Hinsichtlich der eigenen Staatsangehörigen ist dies eine Selbstverständlichkeit;[8]) hinsichtlich der Angehörigen des Vertragsstaates erübrigt es sich, wenn es sich nur um Geldstrafen handelt und die Vollstreckung einer Geldstrafe im Inland auf Grund des Rh.-Abk. sowieso schon möglich ist.

[8]) Vgl. § 9 RStGB. und § 1 Auslieferungsgesetz. Danach darf ein Deutscher einer ausländischen Regierung zur Verfolgung oder Bestrafung nicht überliefert werden.

LITERATUR-VERZEICHNIS.

(Die mit * bezeichneten Schriftsteller sind Juden.)

Allemès: The problem of double taxation, in Zeitschrift Economica, 1926, S. 148 ff.

Albert: Die Staatlosen, Dissertation, Göttingen 1933.

Angell: Die Besteuerung ausländischer Gesellschaften in USA., Heft 1 der Aufsätze über ausländisches Recht, Librairie du Recueil Sirey, Paris 1931, S. 67.

Arendt: Die Entwicklung und der innere Aufbau der englischen Einkommensteuer, Jena 1931.

von Bar: Theorie und Praxis des Internationalen Privatrechts, Bd. I, 1889.

Beale: The taxation of foreign corporations, Harvard Law Review 17/248.

Becker Enno: Die Reichsabgabenordnung, Berlin 1930, 7. Aufl.

* Blau: Die Bestrebungen des Völkerbundes zur Bekämpfung der Doppelbesteuerung und der Steuerflucht auf internationalem Gebiet, Vierteljahresschrift für Schweizerisches Abgaberecht, 6/1.

* Blumenstein: Die bundesgesetzliche Regelung des Doppelbesteuerungsverbots, ein Gutachten, 1914.

— Schweizerisches Steuerrecht, 2 Bände, Tübingen 1926.

Boes: Das Wesen der Doppelbesteuerung, geschichtlich und positivrechtlich. Dissertation, 1928.

Bruns Viktor: Die politische Bedeutung des Völkerrechts, Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht, 1935, Bd. 2, S. 342 ff.

Buckel: Das Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung zwischen Deutschland und der Schweiz, München 1935.

Bühler: Lehrbuch des Steuerrechts, 2 Bände, Berlin 1927/1938.

— Probleme des Internationalen Steuerrechts, Deutsches Recht, 9/S. 149 ff. (1939).

Chantrey: Ausländische Gesellschaften und englische Einkommensteuer, Heft 1 der Aufsätze über ausländisches Recht, Paris 1931, S. 100 ff.

* Dorn: Welche Grundsätze empfehlen sich für das Internationale Vertragsrecht zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung bei Einzelpersonen und Körperschaften, insbesondere bei Gewerbebetrieben? Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages 1925, S. 509.

— Die internationale Doppelbesteuerung und ihre Milderung durch die Nachkriegsabkommen Deutschlands. StW. 1925/1037.

— Der deutsch-italienische Doppelbesteuerungsvertrag, StW. 1926/98.
— Internationales Finanzrecht und internationale Doppelbesteuerung, Deutsche Juristenzeitung 29/682.
— Die Entwicklung des internationalen Steuerrechts seit 1928. StW. 1931/1003.
Evers: Kommentar zum Körperschaftssteuergesetz, Berlin 1926/1930.
Fasoli: Le doppie imposizioni, Citta di Castello, 1914.
Freytagh-Loringhoven, v.: Realismus im Völkerrecht, Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht, 1935, Bd. 2, S. 933.
Garelli: Il diritto internazionale tributario, Turin 1899.
Gerloff: Handbuch der Finanzwissenschaften, Tübingen 1926.
Geyler: Steuerliche Mehrfachbelastung und ihre normative Abwehr, Bd. I, Leipzig 1931.
Gide, Lesimple, Coulon: Die ausländischen Gesellschaften und der Fiskus in Frankreich,, Heft 1 der Aufsätze über ausländisches Recht, Paris 1931, S. 11 ff.
Goodrich: Handbook on the conflict of laws. St. Paul, Minn. 1927.
Hensel: Steuerrecht, Berlin 1927, 3. Auflage 1933.
* Herzfeld: Probleme des internationalen Steuerrechts unter besonderer Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualifikationsproblems, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1932/422.
Herzler-Gebert: Die Einkommens- und Vermögensbesteuerung der Ausländer, Berlin 1938.
Hofmann: Die Besteuerung des Gewinnes der kaufmännischen Unternehmung im Ausland (England, Frankreich, Italien, USA.), Leipzig 1934.
Holliger: Das Steuerdomizil nach interkantonalem Recht, Dissertation, Zürich 1922.
* Isay Ernst: Internationales Finanzrecht, eine Untersuchung über die äußeren Grenzen der staatlichen Finanzgewalt. Stuttgart 1934.
Karger: Die Besteuerung der Ausländer und ausländischen Gesellschaften in Deutschland, Internationale Rechtspraxis, Heft 3, Berlin 1926.
Kaufmann-Täschner: Die Steuerpflicht der Auslandsdeutschen, Ausländer und der ausländischen Gesellschaften, Berlin 1922.
Kennerknecht: Körperschaftssteuergesetz, Berlin 1927.
Koellreutter: Grundriß der allgemeinen Staatslehre, Tübingen 1933.
Lacour: Die Besteuerung ausländischer Gesellschaften in der Schweiz. Aufsätze über ausländisches Recht, Heft 2, S. 125 ff., Paris 1931.
Lamouche: Essai sur la territorialité de l'impot, Algier 1927.
Lederer: Tschechoslowakisches Steuerrecht, Berlin 1927.
Lehr: Quelques mots sur le droit fiscal international et les immunités des souverains, Journal de Droit International Priv+ (Clunet) 26/311.

Lemcke: Die Vorgeschichte und gegenwärtige Gestaltung des französischen Steuersystems, Jena 1927.
Lippert: Das internationale Finanzrecht, 1912.
— Handbuch des internationalen Finanzrechts, Wien 1928. Zitiert „IFinR.".
— Rechtsbuch des Internationalen Finanzrechts, Graz 1935.
Marcuse: Die Einkommensteuer in USA. Veröffentlichung der Steuerstelle des Reichsverbands der deutschen Industrie, Heft 5 (1926).
Markull: Gleichartige Steuern, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanz-
* Neumeyer: Internationales Verwaltungsrecht, 4 Bände, 1910—1936. Zürich-Leipzig.
— Internationales Finanzrecht; Niemeyers Zeitschrift für internationales Recht, 24 / Abt. II / S. 186 ff., zitiert „Zeitschrift".
— Die Staatsangehörigkeit als Anknüpfung im Internationalen Verwaltungsrecht. Zeitschrift für internationales Recht 32/1 ff. (1924).
Neuner: Internationale Zuständigkeit, Mannheim 1929.
— Der Sinn der international-privatrechtlichen Norm. (Eine Kritik der Qualifikationslehre.) Brünn 1932.
Niemeyer: Internationales Finanzrecht (zwei Gutachten), Niemeyers Zeitschrift für internationales Recht, 29/49 ff.
Niboyet: Les doubles impositions au point de vue juridique. Recueil des Cours de l'Académie de droit international de la Haye, Paris 1930, I/41.
Pfundtner-Neubert: Das neue deutsche Reichsrecht, ergänzbare Sammlung der eerlassenen Gesetze seit dem Ermächtigungsgesetz.
Pillet-Niboyet: Manuel de droit international privé, 2. édition, Paris 1928.
Pistorius v.: Unser Steuerrecht, Stuttgart 1919.
Plückebaum: das Umsatzsteuergesetz vom 30. 1. 1932, Berlin 1932.
Quitmann: Der Gewinnbegriff der englischen Einkommensteuer, Berlin 1934.
Raape: Deutsches Internationales Privatrecht, Anwendung fremden Rechts, 2 Bände, 1938/39 („Neue Rechtsbücher", herausgeg. von Karl Blomeyer).
* Rabel: Das Problem der Qualifikation, Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht, Bd. V, S. 241 ff.
Rehdans-Selle: Besteuerung der Ausländer im Deutschen Reich, Berlin 1927.
Rennebaum-Zitzlaff: Die deutschen Doppelbesteuerungsverträge mit Erläuterungen und einer Uebersicht über die Rechtsprechung zur beschränkten Steuerpflicht, München 1938.
Reu: Anwendung fremden Rechts, eine Einführung, Berlin 1938.
— Die staatliche Zuständigkeit im internationalen Privatrecht, Landes- und völkerrechtliche Forschungen zum internationalen Recht des

Zivilprozesses, Strafprozesses, der Verwaltung und der freiwilligen Gerichtsbarkeit, Nr. 77 von „Heymanns Arbeiten", Marburg 1938.
Richemann: Die internationale Doppelbesteuerung, Dissertation, Göttingen 1927.
Rombach: Die internationalen Grundsätze im deutschen Steuerrecht. Dissertation Heidelberg 1924.
Rosendorff * - Hengeller: Das internationale Steuerrecht des Erdballs, 4 Bände, Zürich 1936.
Ruck: Schweizerisches Staatsrecht, 2 Bände, Zürich 1933, 2. Auflage 1939.
Schanz, von: Zur Frage der Steuerpflicht, Finanzarchiv 9/365 ff. (892).
— Die Doppelbesteuerung und der Völkerbund, Finanzarchiv, 40/353 ff. (1923).
Schoch Magdalena: Klagbarkeit, Prozeßanspruch und Beweis im Licht des internationalen Rechts, zugleich ein Beitrag zur Lehre der Qualifikation, Leipzig 1934.
Siegrist: Staatsverträge zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, insbesondere ein Vergleich der schweizerisch-deutschen und des deutsch-französischen Vertrages, Dissertation, Zürich 1939.
Spaulding: The income tax in Great Britain and the U.S.A., London 1927.
Späth: Die Umsatzsteuer im Internationalen Recht, Dissertation, München 1925.
Speiser: Das Verbot der Doppelbesteuerung, Zeitschrift für Schweizer. Recht, Band 6 der neuen Folge, S. 1 ff.
— Zur Praxis des Bundesgerichts, betreffend das Verbot der Doppelbesteuerung, Zeitschrift für Schweizer. Recht, Bd. 17 neue Folge, Seite 68 ff.
Spitaler: Das Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern, Reichenberg 1936.
Stalder: Die internationale Doppelbesteuerung, Dissertation, Freiburg/Schweiz 1927.
Staudinger, von: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch und dem Einführungsgesetz, Band 6, 2. Teil, erläutert von Leo Raape, 9. Auflage, 1931.
Strecke: Die Bundeseinkommensteuer der Vereinigten Staaten von Nordamerika, Jena 1931.
Strehl: Die Staatsangehörigkeit der juristischen Personen des Privatrechts, Heidelberg 1933.
Strupp: Grundzüge des positiven Völkerrechts, Bonn 1927.
Strutz: Handbuch des Reichssteuerrechts, Berlin 1927.
— Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3 Bände, Berlin 1927.
de Vitti de Marco: Grundlehren der Finanzwirtschaft, Tübingen 1932.
Verdroß, von: Völkerrecht, Berlin 1937.
Wacke: Steuerrecht und Rechtsneubau, Berlin 1936.

Wackernagel, Zur Frage der Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung namentlich bei geschäftlichen Unternehmungen, Festgabe für Wieland, Basel 1934, S. 399.

Wengler: Die internationale Doppelbesteuerung. (Ein Beitrag zu den Grundfragen der Steuerlehre und des Grenzrechts.) 4 Bände (in Maschinenschrift), Dissertation, Frankfurt/Main 1931, zitiert „Dissertation".

— Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung. (Die Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht), Berlin 1935 (Auszug aus der vorgenannten Dissertation), zitiert „Dbstg.".

Walz: Völkerrecht und Staatliches Reicht, Stuttgart 1933.

Sonstige Literatur:

Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der direkten Steuern und der Erbschaftssteuern, herausgeg. vom Reichsfinanzministerium, Berlin 1938.

Annuaire dee l'Institut de Droit International.

Drucksachen des Völkerbundes, C 562, M 178 (1938): Double imposition et évasion fiscale.

Tax Research Foundation, Tax Systems of the world, 6th edition, Chicago 1934.

LEBENSLAUF.

Am 9. August 1913 wurde ich zu Aschaffenburg als Sohn des 1926 verstorbenen Fabrikdirektors und Kommerzienrats Dr. Hans Dessauer und der Hubertine Dessauer, geb. Thywissen, geboren. Vom 1. September 1920 an besuchte ich die Volksschule in Aschaffenburg und vom Mai 1924 an das Humanistische Gymnasium zu Aschaffenburg, das ich an Ostern 1932 absolvierte. Nach siebensemestrigem Studium an der Universität München bestand ich am 10. September 1935 in München die erste juristische Staatsprüfung. Seit dem 1. November 1935 befinde ich mich im Vorbereitungsdienst. Vom 1. Januar 1937 bis 1. August 1937 unternahm ich eine Studienreise nach Nordamerika. Seit dem 7. September 1939 bin ich dem Oberlandesgericht München zur Ausbildung zugeteilt.

München, den 24. Januar 1940.